

Trabajo Fin de Grado

El Impuesto de Sociedades como instrumento de política económica: evolución de los incentivos fiscales en la Normativa del IS.

The Corporate income tax as an instrument of economic policy: evolution of the fiscal incentives in the Corporate Tax Law.

Autor/es

Sergio Giménez Torres

Director/es

Miguel Ángel Barberán Lahuerta

INFORMACIÓN DEL TRABAJO

Autor: Sergio Giménez Torres

Director: Miguel Ángel Barberán Lahuerta

Título del trabajo: El Impuesto de Sociedades como instrumento de política económica: evolución de los incentivos fiscales en la Normativa del IS.

Title of the Final dissertation: The Corporate income tax as an instrument of economic policy: evolution of the fiscal incentives in the Corporate Tax Law.

Titulación: Grado en Administración y Dirección de Empresas

RESUMEN

En la siguiente memoria se analiza la evolución de los incentivos fiscales en la Normativa del Impuesto de Sociedades. Previamente, es necesario introducir algunas de las principales características del Impuesto como son el concepto, las causas que justifican la existencia del mismo, las principales cifras de recaudación o su papel como instrumento de política económica. Posteriormente es interesante conocer las principales reformas que han existido en la Ley del Impuesto de Sociedades y cuáles han sido las principales causas y consecuencias de dichas modificaciones. Y, finalmente, el estudio en profundidad de la evolución de las principales deducciones de la cuota permite establecer la tendencia y el contexto actual de los incentivos en la normativa del IS.

ABSTRACT

In this Final Dissertation Degree is analyzed the evolution of fiscal incentives in the Corporate Tax Law. Previously, it is necessary to introduce some of the main characteristics of corporate tax. These are the concept, the causes that justify the existence of this tax, the most important statistics about the tax collection or its function as an instrument of economic policy. Also, it is interesting to know the main changes that have existed in the Corporate Tax Law and which have been the causes and consequences of this modifications. Finally, the research in evolution of the main deductions established, allow to define both the trend and the current context of the fiscal incentives in the Corporate Tax Law.

ÍNDICE

1.	INTRODUCCIÓN.....	4
2.	MARCO TEÓRICO	7
2.1.	DESCRIPCIÓN DEL IMPUESTO	7
2.1.1.	Contexto y Regulación actual.....	7
2.1.2.	Naturaleza del Impuesto	7
2.1.3.	Ámbito de aplicación espacial del impuesto	8
2.1.4.	El hecho imponible.....	8
2.1.5.	Los Principios Tributarios y el Impuesto de Sociedades.....	8
2.2.	JUSTIFICACIÓN TEÓRICA DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES	9
2.2.1.	Instrumento de recaudación.....	9
2.2.2.	Capacidad Económica de las Personas Jurídicas.....	9
2.2.3.	Tributación de los beneficios no distribuidos.....	9
2.2.4.	Evitar Fraude Fiscal.....	10
2.2.5.	Instrumento Política Económica.....	10
2.3.	EL IMPUESTO DE SOCIEDADES COMO INSTRUMENTO DE POLÍTICA ECONÓMICA.	10
2.3.1.	Consideraciones generales.....	10
2.3.2.	Encaje y funciones de las deducciones y bonificaciones del impuesto de sociedades.....	12
2.4.	PRINCIPALES ESTADÍSTICAS TRIBUTARIAS.....	14
2.4.1.	Análisis de la evolución de la recaudación del IS y análisis comparativo con otros impuestos en España.....	14
2.4.2.	Comparación en la recaudación del Impuesto de Sociedades con los países de la Zona Euro.....	16
3.	EVOLUCIÓN DE LA NORMATIVA DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES EN ESPAÑA.....	17
3.1.	LEY 61/1978 DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	17
3.2.	LEY 43/1995 DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	18
3.3.	LEY 4/2004 DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	18
3.4.	LEY 27/2014 DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	19
3.4.1.	Causas de la reforma del Impuesto de Sociedades	19
3.4.2.	Principales reformas y Objetivos.....	20

4.	EVOLUCIÓN DE LOS INCENTIVOS FISCALES EN LA NORMATIVA IS ...	22
4.1.	PRINCIPALES DEDUCCIONES DEL IS EN LA NORMATIVA DEL IS ..	22
4.1.1.	Ley 61/1978 del Impuesto de Sociedades	22
4.1.2.	Ley 43/1995 del Impuesto de Sociedades	24
4.1.3.	Ley 4/2004 del Impuesto de Sociedades	25
4.1.4.	Ley 27/2014 del Impuesto de Sociedades	27
4.2.	ANÁLISIS DE LAS PRINCIPALES DEDUCCIONES DE LA CUOTA IS .	28
4.2.1.	Principales deducciones objeto de análisis	28
4.2.2.	Deducciones por doble imposición	30
4.2.3.	Deducción por actividades de I+D+i	37
4.2.4.	Deducciones por creación de empleo	40
5.	CONCLUSIONES	46
6.	BIBLIOGRAFÍA	49

1. INTRODUCCIÓN

Dentro de la tributación en España, el Impuesto sobre Sociedades es una de las principales fuentes de financiación de los gastos públicos junto con el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto del Valor Añadido. Sin embargo, en los últimos años se ha generado una gran polémica centrada en la disminución muy importante de los márgenes de recaudación.

De esta forma, el Impuesto de Sociedades, como adelanta el periódico Expansión en el artículo *“Sociedades seguirá siendo el único impuesto que recaude menos que antes de la crisis”* publicado el 19 de enero de 2019 donde se afirma que *“El Impuesto de Sociedades seguirá siendo el único impuesto estatal cuya recaudación en 2019 se mantendrá por debajo de los niveles anteriores a la crisis económica, ya que la estimación de ingresos previstos por el Gobierno para este ejercicio por dicho tributo es un 38,4% inferior su recaudación de 2007”*. A pesar de que, como adelanta el propio artículo, se estima que la recaudación por dicho impuesto se incrementa *“un 14,1% respecto al año anterior”*, la recaudación sigue manteniéndose al igual que en 2017 y 2018 por niveles inferiores a los previos a la crisis. Esta situación coincide con la recuperación recaudatoria tras la crisis de otros impuestos principales como el IRPF y el IVA a niveles de recaudación más similares a aquellos obtenidos históricamente en otros periodos de crecimiento económico.

Una de las principales causas que explica la baja aportación recaudatoria de dicho impuesto y sobre la que existe un gran consenso, es la gran diferencia que existe entre el tipo nominal y el tipo efectivo del impuesto sobre sociedades. Así, aunque el tipo general es del 25%, una vez practicadas las deducciones y bonificaciones de la cuota íntegra, el importe de gravamen que se acaba pagando corresponde a un tipo efectivo mucho menor, debido a la existencia de importantes incentivos fiscales.

Así, la existencia de estos incentivos fiscales no está exenta de polémica. Desde el punto de vista recaudatorio, los incentivos fiscales tienen un efecto negativo. Sin embargo, y de acuerdo con la teoría de la imposición, los tributos no solo tienen su existencia en principios de recaudación, sino que también cumplen con principios político-económicos. De este modo, en el Impuesto de Sociedades los incentivos fiscales que se establecen son herramientas de política-económica que ayudan a cumplir con los objetivos económicos de la política coyuntural del país.

Otro debate que genera la existencia de incentivos fiscales en el Impuesto de Sociedades es, en cierta medida, su contradicción con el principio de neutralidad establecido en la Ley 43/1995 del Impuesto de Sociedades donde se afirma que este tributo no debe alterar el comportamiento económico de los agentes. Sin embargo, la implantación de incentivos fiscales tiene como consecuencia modificaciones en el comportamiento de los sujetos pasivos estimulando la inversión por parte de las empresas en aquellas actividades que desde el punto de vista político se consideran fundamentales en el contexto económico del país.

Parece evidente que la existencia de incentivos fiscales está en el centro de la polémica debido a su importancia capital en la liquidación del Impuesto de Sociedades y en el cumplimiento de la norma.

De acuerdo con su importancia, resulta de gran interés realizar un análisis comparativo de la evolución de los incentivos fiscales establecidos en las distintas normativas del Impuesto de Sociedades, y, por tanto, poder determinar hacia donde se dirige el tratamiento de los incentivos fiscales dentro del Impuesto.

En consiguiente, los objetivos que se persiguen en esta memoria son los siguientes:

1. Justificar la existencia del Impuesto de Sociedades y reivindicar el papel de los incentivos fiscales dentro del impuesto como instrumento de política-económica.
2. Analizar la evolución de la recaudación del Impuesto de Sociedades en España y realizar un análisis comparativo con otros países pertenecientes a la Unión Europea.
3. Señalar las principales reformas que han existido en la normativa del Impuesto de Sociedades.
4. Realizar un análisis comparativo de la evolución de los incentivos fiscales dentro de las distintas normativas del Impuesto de Sociedades, estableciendo las principales modificaciones, y mencionando sus causas y consecuencias.
5. Profundizar en el contexto actual de las deducciones y bonificaciones en el Impuesto de Sociedades y tratar de definir hacia donde se dirige el tratamiento de los incentivos fiscales dentro del Impuesto.

En cuanto al contenido de la memoria, esta se estructura en cuatro capítulos distintos. En el primer capítulo, denominado Marco Teórico, se comenzará describiendo las principales características del Impuesto de Sociedades. Así, se señalarán cuáles son los criterios que justifican la existencia de dicho impuesto, el papel del Impuesto de Sociedades como instrumento de política-económica y el encaje y las funciones de las deducciones y bonificaciones dentro del impuesto. Finalmente, se expondrán las principales estadísticas tributarias.

En el siguiente capítulo, se señalará la evolución de la normativa del Impuesto de Sociedades en España, reflejando las principales modificaciones que se han producido.

A continuación, en el tercer capítulo, se analizará la evolución en términos generales de los incentivos fiscales en la normativa del Impuesto de Sociedades, y posteriormente, se realizará un análisis exhaustivo de las principales deducciones de la cuota.

Para terminar, se construirán las pertinentes conclusiones sobre la evolución de las deducciones y bonificaciones en la normativa del Impuesto de Sociedades, reflejando cual es la situación de los incentivos fiscales en la ley vigente, y tratando de definir hacia donde se dirige el tratamiento de los incentivos fiscales dentro del Impuesto.

2. MARCO TEÓRICO

2.1. DESCRIPCIÓN DEL IMPUESTO

2.1.1. Contexto y Regulación actual

La imposición sobre la renta en España se basa principalmente en dos impuestos complementarios entre sí. Por un lado, un impuesto personal que grava la renta obtenida por las personas físicas, y, por otro lado, un impuesto personal que grava el beneficio de las sociedades. Las sociedades mercantiles como personas jurídicas poseen personalidad jurídica, y, por tanto, pueden tener patrimonio propio y llevar a cabo actividades con ánimo de lucro, lo que refleja una capacidad de pago que no puede pasar desapercibida por el sistema fiscal. Así, el Impuesto de Sociedades junto con el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas constituyen los dos pilares básicos de la imposición directa en España, encontrando ambos impuestos su razón de ser en el artículo 31 de la Constitución, que exige la contribución al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente.

2.1.2. Naturaleza del Impuesto

Según el artículo uno de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades, *“El Impuesto sobre Sociedades es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas de acuerdo con las normas de esta Ley”*. Por un lado, se trata de un impuesto directo, ya que grava la obtención de renta, la cual es un indicador directo de la capacidad de pago del sujeto pasivo. Por otro lado, consiste en un tributo personal que grava la totalidad de la renta percibida por la sociedad. Y finalmente, grava las rentas percibidas por las sociedades, las entidades jurídicas y otras entidades calificadas como sujetos pasivos por la ley. En concreto, los contribuyentes del Impuesto de Sociedades son establecidos en el Título III de la Ley del Impuesto de Sociedades, donde se exponen detalladamente que sujetos pasivos están obligados a contribuir con el Impuesto sobre Sociedades, así como cuales están exentos de ello.

Además, es un impuesto de devengo periódico, ya que el hecho imponible se repite de forma continuada en el tiempo, donde las obligaciones que se generan con la hacienda pública se autoliquidan en diferentes momentos temporales dentro del ejercicio económico, de carácter estatal, ya que la Administración Central del Estado hace de

sujeto activo, y finalmente, tiene carácter objetivo, ya que no tiene en cuenta las circunstancias personales del sujeto.

2.1.3. Ámbito de aplicación espacial del impuesto

Como refleja el artículo dos de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades, “*El Impuesto sobre Sociedades se aplicará en todo el territorio español*”. Sin embargo, cabe destacar en la aplicación del impuesto, los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra. Estos regímenes tributarios tienen ciertas particularidades dentro del ámbito de aplicación del impuesto, sin embargo, quedan fuera del análisis pretendido en esta memoria.

2.1.4. El hecho imponible

Según se expone en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, “*Constituirá el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente, cualquiera que fuese su fuente u origen*”. Por tanto, en términos generales, el hecho imponible constituye la obtención de renta por el contribuyente en el periodo impositivo con independencia del lugar donde se haya producido, para cualquiera que sea la fuente u el origen. Sin embargo, para el caso del régimen de Transparencia Fiscal, “*se entenderá por obtención de renta la imputación en la base imponible de las rentas positivas obtenidas por la entidad no residente*”, y en el caso del régimen especial de agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de uniones temporales de empresas, “*se entenderá por obtención de renta la imputación al contribuyente de las bases imponibles, gastos o demás partidas, de las entidades sometidas a dicho régimen*”.

2.1.5. Los Principios Tributarios y el Impuesto de Sociedades

Existen diversos principios tributarios a los que se le pretende dar cumplimiento con la normativa del Impuesto de Sociedades. De hecho, algunos de ellos son recogidos expresamente en la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades. Estos principios han sido fundamentales en la elaboración y orientación de las sucesivas Leyes del Impuesto de Sociedades, puesto que han permitido establecer las reglas básicas para la posterior redacción de las leyes, siendo siempre, una herramienta de referencia en los posibles debates de procedimiento legislativo. Los principios anteriormente mencionados se corresponden a los principios de neutralidad, transparencia, sistematización,

coordinación internacional y competitividad. Así, como veremos en apartados posteriores, la mayoría de las reformas que se han ido produciendo en la ley, responden, en muchas ocasiones, a la necesidad de cumplir con dichos principios o bien, la adaptación de la regulación a la nueva contextualización que podría interferir en su cumplimiento.

2.2. JUSTIFICACIÓN TEÓRICA DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES

Las principales razones que justifican la existencia del Impuesto de Sociedades y sobre las que existe un amplio consenso son las que se describen a continuación.

2.2.1. Instrumento de recaudación

El primer aspecto que justifica la existencia del Impuesto de Sociedades es su función recaudatoria, que permite cumplir el objetivo esencial de cualquier impuesto que conforma el sistema impositivo, es decir, la contribución a la financiación de los gastos públicos. Por tanto, la existencia de un impuesto complementario al IRPF, que grave las rentas de las sociedades, permite al estado ampliar sus fuentes de financiación, favoreciendo la sostenibilidad del estado del bienestar. Además, a pesar de la crisis que ha sufrido el Impuesto de Sociedades en los últimos años, sigue siendo uno de los principales impuestos en lo que a volumen de recaudación se refiere, junto con el IRPF y el IVA.

2.2.2. Capacidad Económica de las Personas Jurídicas

El segundo argumento que justifica la existencia de un impuesto autónomo para las sociedades se basa en la capacidad económica autónoma que tienen las personas jurídicas, al combinar estas los medios de producción y obtener un beneficio que no pertenece a los accionistas. De esta manera, la extensión de la personalidad jurídica hacia estos entes, al margen de la de sus integrantes, permite un gravamen diferencial.

2.2.3. Tributación de los beneficios no distribuidos

La tercera justificación se basa en que, si no existiera dicho impuesto, los beneficios obtenidos por la sociedad que no se distribuyen y que se acumulan en forma de reservas u otros conceptos, no serían gravados. Por tanto, dichos beneficios correspondientes al beneficio no distribuido no tributarían en ningún periodo impositivo y acabarían

difiriéndose en el tiempo. En este sentido, cabe recordar, que el impuesto de sociedades grava la totalidad de la renta obtenida, y, por tanto, también el beneficio no distribuido. Si hacemos un símil con el IRPF, podemos afirmar, que las rentas del trabajo obtenidas por la persona física tributan en su totalidad, en ningún momento la Ley del IRPF permite que no tribute el ahorro que haya generado la persona física. En consecuencia, parece lógico, que las sociedades también tributen la totalidad de las rentas antes de su desaparición en forma de reservas o dividendos.

2.2.4. Evitar Fraude Fiscal

Otro aspecto consiste en evitar las múltiples situaciones de Fraude Fiscal que se podrían dar en caso de que no existiera un impuesto que gravara el beneficio de las sociedades. De este modo, se evita que, mediante la interposición de sociedades, por ejemplo, se llegue a eludir el gravamen de este tipo de rentas cuya atribución en última instancia a una persona física concreta resulta en la práctica muy complejo. Sino existiera un tributo que gravara la renta en el territorio de origen donde se ha obtenido, las rentas obtenidas por dicha sociedad podrían ser trasladadas y ocultadas en aquellos territorios calificados como paraísos fiscales, donde no estuvieran obligadas a tributar. Además, en caso de que no existiera este tributo, las personas físicas solo tributarían en IRPF los beneficios obtenidos y no los beneficios no distribuidos a los socios.

2.2.5. Instrumento Política Económica

El último argumento, pero por ello no menos relevante, es la función de este impuesto como instrumento de política económica, lo que constituye la parte fundamental de este trabajo de investigación. Así, este impuesto, se convierte en un medio que proporciona diferentes herramientas en su propia estructura para favorecer la consecución de los objetivos de la política económica de un país.

2.3. EL IMPUESTO DE SOCIEDADES COMO INSTRUMENTO DE POLÍTICA ECONÓMICA.

2.3.1. Consideraciones generales

Anteriormente, ya hemos comentado la función del impuesto de sociedades como fuente para financiar los gastos públicos. Sin embargo, como expone la Ley 58/2003,

General Tributaria, los tributos podrán servir como instrumentos de política económica general, así como para incentivar aquellos fines que persiga la política coyuntural de un país. Aunque la mayoría de los impuestos pueden cumplir una función político-económica, los impuestos sobre la renta cobran más relevancia en este aspecto, debido a su mayor capacidad de influir sobre las decisiones de los agentes. De esta forma, el Impuesto sobre Sociedades se convierte en una herramienta de política económica muy poderosa, ya que su regulación afecta en gran medida a las decisiones empresariales y, por consiguiente, en el entorno económico.

De acuerdo con lo expresado anteriormente, todos los componentes del actual modelo fiscal del Impuesto de Sociedades pueden ser objeto de modificaciones que alteren el comportamiento de las empresas, y, por tanto, en mayor, o menor medida, pueden ser medios que nos faciliten la consecución de determinados objetivos marcados por la propia política económica.

En concreto, a continuación, nos referimos a algunos ejemplos de cómo la distinta regulación de los componentes del Impuesto de Sociedades puede afectar a decisiones empresariales tan relevantes como son la inversión, la financiación, la inversión extranjera, las exportaciones e importaciones o el ahorro, entre otras:

1. El tratamiento de las amortizaciones o la regulación de la reinversión de beneficios influye en las decisiones de inversión empresarial. Los plazos de amortización establecidos para cada inmovilizado material e inmaterial afectan a las decisiones de inversión en los mismos. Las deducciones por reinversión de beneficios o la actual reserva de capitalización influye directamente en el volumen de inversión, así como en el destino de dichas inversiones.
2. El propio tratamiento de las amortizaciones, puesto que suponen una fuente de financiación para la empresa, o la limitación de la deducibilidad de los gastos financieros pueden influir en las decisiones de financiación de las empresas. En concreto, pueden optar por financiarse de forma interna o externa, y en el caso de esta última, realizarlos en el propio país o en el extranjero.
3. Establecer que gastos son deducibles y cuáles no puede afectar directamente a las decisiones empresariales relacionadas con los mismos, como pueden ser la planificación de presupuestos.

4. La regulación de Bases imponibles negativas o el tipo de gravamen son dos componentes claramente determinantes en la liquidación del impuesto, y, por tanto, en la recaudación de este.
5. El tipo de gravamen establecido influye en la competitividad de las empresas a nivel tanto nacional como internacional. Dentro del propio país se establecen distintos tipos para diferentes entidades. Es el caso del sector bancario o las PYMES. Para estas últimas, una regulación diferencial será clave en el sostenimiento y de desarrollo de estas. A nivel internacional, un menor tipo de gravamen favorece las exportaciones y la inversión extranjera directa.
6. El tratamiento de las deducciones por doble imposición va a favorecer la internacionalización de las empresas, las inversiones de estas en el extranjero, así como una mejora de las relaciones comerciales internacionales.
7. Las deducciones para incentivar la realización de determinadas van a favorecer las inversiones en aquellos factores que se establezcan como deducción y que, en consecuencia, son los que se pretenden potenciar desde el punto de vista político-económico.

A la vista de lo establecido anteriormente, podemos concluir que existe una estrecha relación entre el Impuesto de Sociedades y los objetivos perseguidos por la política económica de un país, siendo este uno de los medios disponibles para la consecución de dichos objetivos.

2.3.2. Encaje y funciones de las deducciones y bonificaciones del impuesto de sociedades.

De acuerdo con lo establecido en el apartado anterior, así como con la teoría de la imposición, la justificación de la existencia de deducciones y bonificaciones en el Impuesto de Sociedades se debe históricamente tanto a principios político-económicos como a principios recaudatorios.

Las deducciones y las bonificaciones son herramientas dentro del propio impuesto que permiten cumplir con objetivos económicos de la política coyuntural mediante la incentivación de la realización de determinadas actividades.

Más concretamente se persigue incentivar aquellas actividades que favorecen el desarrollo de pilares básicos del crecimiento económico sostenible, de la mejora de las condiciones laborales, o simplemente, cumplir con ciertas responsabilidades sociales.

Algunos de los factores clave del crecimiento económico son el crecimiento del empleo, la inversión en I+D+i, la inversión empresarial, la inversión extranjera directa, o el crecimiento del comercio exterior, entre otros.

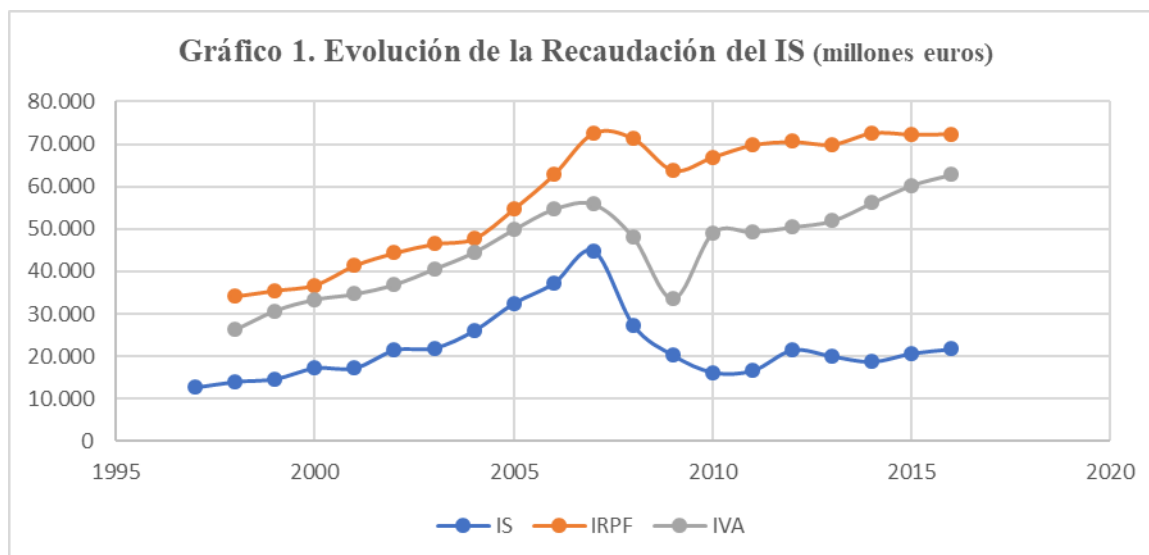
En consecuencia, en las sucesivas leyes del Impuesto de Sociedades en España, se han establecido incentivos encaminados a incrementar dichos factores. De esta manera, las deducciones por doble imposición o por actividades de exportación pretender favorecer la inversión empresarial en el extranjero, así como incrementar el comercio exterior, consiguiendo una mayor internacionalización del sector empresarial. Por otro lado, los incentivos por reinversión de beneficios tienen como objetivo principal incrementar la inversión empresarial, elemento fundamental en el cálculo del Producto Interior Bruto. Otro factor fundamental, como ya se ha comentado, es el crecimiento del empleo, de ahí la existencia de incentivos para la contratación de trabajadores de forma indefinida.

Además, en la actualidad, el principal factor fundamental del crecimiento económico a largo plazo en un país es las inversiones en investigación, desarrollo e innovación. Por consiguiente, se han establecido incentivos por la inversión en gastos de formación profesional y por inversiones para la realización de actividades de investigación, desarrollo e innovación o fomento de las TIC.

Por otra parte, los incentivos por inversiones medioambientales, por aportaciones a planes de pensiones, o por creación de empleo para personas discapacitadas no son ejemplos de incentivos puramente económicos, sino que responden a objetivos más relacionados con la responsabilidad social o el desarrollo sostenible, que también tienen cabida en los objetivos de la regulación del Impuesto de Sociedades.

2.4. PRINCIPALES ESTADÍSTICAS TRIBUTARIAS

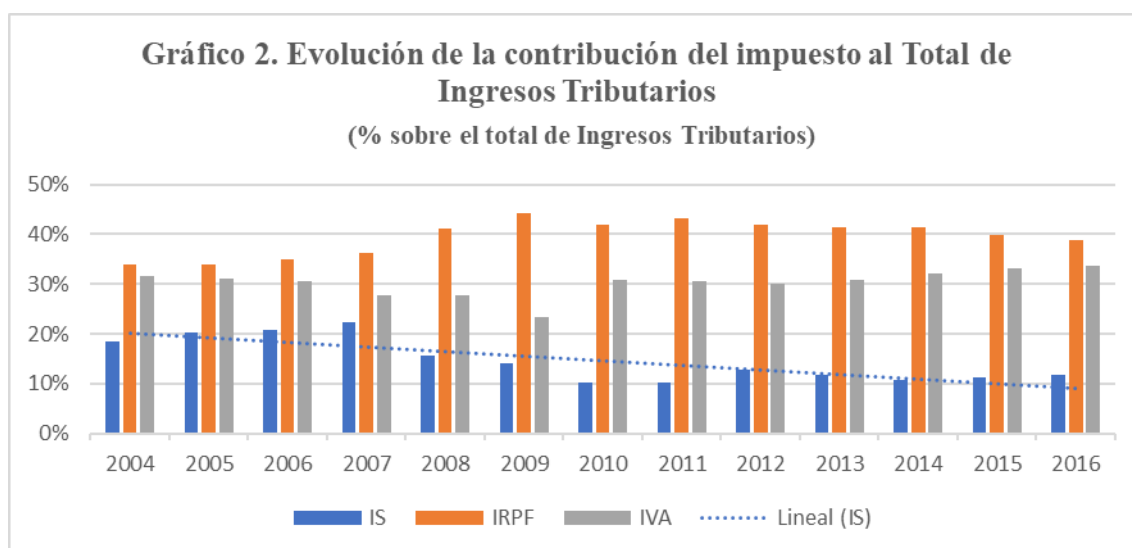
2.4.1. Análisis de la evolución de la recaudación del IS y análisis comparativo con otros impuestos en España



Fuente: Elaboración propia a partir de los datos del AEAT

En el gráfico anterior, se muestra la evolución de la recaudación en millones de euros del Impuesto de Sociedades, el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto del Valor Añadido, durante el periodo comprendido entre 1998 y 2016. Como se puede observar en el gráfico, la recaudación, en los tres casos, sufrió un fuerte crecimiento a partir del año 1998 que se prolongó de forma continuada en el tiempo, hasta alcanzar unos máximos en el año 2007. Este crecimiento de la recaudación se debió, en gran medida, al periodo de bonanza y de crecimiento económico que vivió nuestro país durante esos años. Sin embargo, a partir del año 2007, con el inicio de la crisis económica en 2008, la recaudación de los impuestos más importantes sufrió una intensa caída. Así, los niveles mínimos de recaudación se registraron en el año 2009, para el caso del IRPF y el IVA, y en el año 2010, para el caso del IS. Este sesgo se produce ya que el devengo de la deuda se produce, casi siempre, con un déficit temporal respecto al crecimiento del ejercicio. En este caso reflejaba la situación de crecimiento de 2008 pero cuando el impuesto se recaudó en 2009. Estos mínimos, en el caso del IS y el IVA, coincidían prácticamente con los niveles existentes en el año 2000.

Pero, la gran diferencia en la evolución de la recaudación del IS en comparación con los otros dos impuestos, radica en el comportamiento a partir de ese momento. Como se refleja, tanto la recaudación del IRPF, como del IVA, tras caer durante los años más duros de la crisis económica, han ido recuperándose de forma continuada, hasta alcanzar actualmente, e incluso superar, los niveles de recaudación existentes antes de la crisis económica. Por el contrario, la recaudación del Impuesto de Sociedades experimentó un leve crecimiento durante los años 2011 y 2012, y a partir de entonces, se estabilizaron los niveles de ingresos hasta la actualidad. Dichos niveles, están muy lejos de aquellos que se habían alcanzado en los años previos a la crisis económica. Esto nos da una idea de que el Impuesto de Sociedades es un tributo muy sensible al ciclo económico. Por tanto, y como comentaremos más adelante, uno de los objetivos principales por los que se redactó la Ley 27/2014 del Impuesto de Sociedades fue la de dotar de nuevo al IS un impulso que le permitiera alcanzar unos mayores niveles de recaudación, más cercanos, a los logrados en años anteriores.

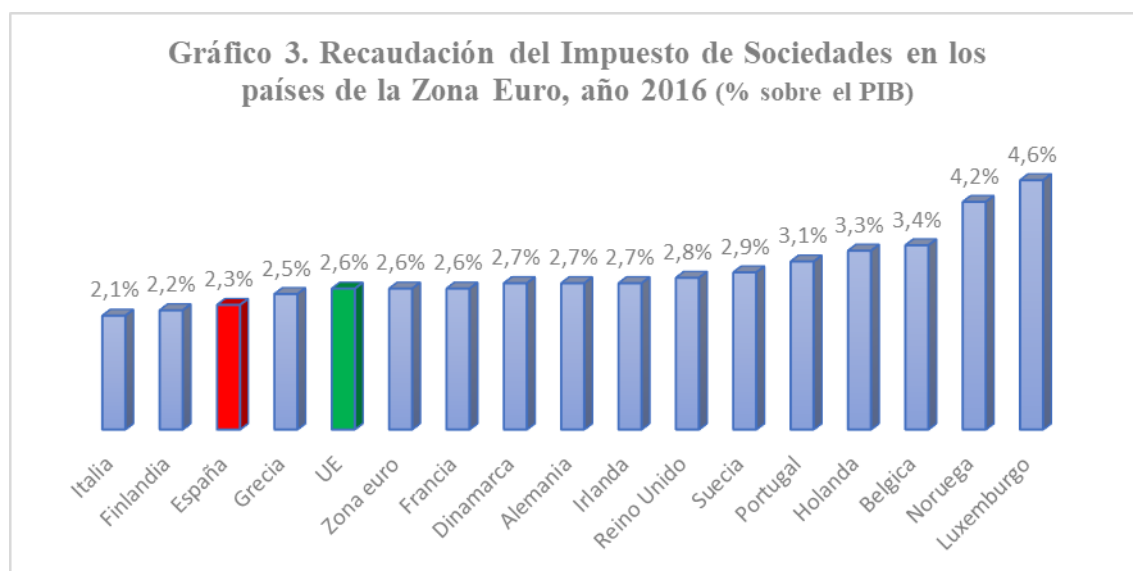


Fuente: Elaboración propia a partir de los datos del AEAT

El gráfico 2 refleja la evolución de la contribución de cada impuesto al total de ingresos tributarios. Como se puede observar, la importancia relativa que tiene el Impuesto de Sociedades dentro de los ingresos que recibe la Administración vía tributos, ha ido disminuyendo desde el 2004. La tendencia del peso del IS en los ingresos públicos es claramente descendente. Así, antes de la crisis económica, en el año 2007, el Impuesto de Sociedades representaba un 22% de los ingresos tributarios. Sin embargo, en el año 2016, esa contribución, tan solo era del 12%. Por tanto, estamos ante una caída de diez

puntos porcentuales en el peso relativo de Impuesto de Sociedades. De ahí que sugiere la necesidad de impulsar de nuevo su recaudación mediante una reforma nueva de la Ley del Impuesto de Sociedades que se materializó en el año 2014.

2.4.2. Comparación en la recaudación del Impuesto de Sociedades con los países de la Zona Euro



Fuente: Elaboración propia a partir de los datos del EUROSTAT

El gráfico 3 muestra la recaudación del Impuesto de Sociedades en 2016 en cada uno de los diferentes países de la Zona Euro en términos del PIB, lo que permite realizar una comparación relativa por países. En el año 2016, el ingreso del Impuesto de Sociedades en España representaba un 2.3% del PIB. Como se puede observar, dicha cifra está tres décimas porcentuales por debajo de la media de la Unión Europea. Además, está claramente por debajo de los ingresos obtenidos por otros países como Francia, Alemania, Reino Unido o Portugal. Por tanto, podemos concluir, que, en comparación con el PIB, los ingresos obtenidos por el Impuesto sobre Sociedades en España y que le corresponderían de acuerdo con su desarrollo económico, están lejos de alcanzar los niveles de la gran mayoría de países de la Unión Europea.

3. EVOLUCIÓN DE LA NORMATIVA DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES EN ESPAÑA

Cualquier mención a la evolución de la normativa del Impuesto de Sociedades ha de tener en cuenta las tres reformas que existieron en España antes de que se produjera la transición, y donde, por primera vez, se trataba la tributación de las sociedades, aunque como es lógico, no guardan ninguna relación con las leyes más recientes y modernas del Impuesto de Sociedades. Sin embargo, es de interés conocer los orígenes de la tributación en España.

La tributación de las rentas en nuestro país se remonta al Siglo XIX, con la reforma de Mon-Santillán en 1845, donde las sociedades tributaban por la Contribución Industrial y de Comercio. Posteriormente en el año 1900, Raimundo Fernández Villaverde creó la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria donde se gravaban conjuntamente las utilidades del trabajo y del capital. Y finalmente, en 1957 se creó el Impuesto General sobre la Renta de las Sociedades y demás Entidades Jurídicas.

Sin embargo, la creación de un impuesto autónomo para la renta de las sociedades en un periodo más cercano se ha plasmado en la redacción de cuatro leyes principales, en el periodo comprendido entre 1978 y 1995. En concreto, vamos a referirnos a los textos normativos que se describen en líneas generales a continuación hasta el 2014.

3.1. LEY 61/1978 DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Esta fue la primera Ley del impuesto de Sociedades tal como la conocemos hoy en día. Aunque se trataba de una ley muy simple, ya introducía muchas de las estructuras, conceptos, y regulaciones que todavía permanecen presentes en la actual ley. Sin embargo, aunque sí que mantenía de forma muy simplificada una estructura similar, no se puede afirmar, que fuera la principal base del actual Impuesto de Sociedades. Aun así, ya introducía elementos como el hecho imponible, los contribuyentes, los tipos de gravamen, las exenciones, las deducciones de la cuota con contenidos similares a la de la actual normativa. Todos ellos permanecen en la actual estructura del Impuesto de Sociedades.

3.2. LEY 43/1995 DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Las principales causas que llevaron a una reforma del Impuesto de Sociedades en 1995 se exponen en apartado I de Exposición de Motivos de la Ley 43/1995 del Impuesto de Sociedades. En este apartado de Antecedentes y Causas de la Reforma se alude a la elevada dispersión normativa, a la reforma del IRPF y finalmente, a la apertura de la economía española al exterior como las principales causas de dicha reforma¹. La Ley anterior del Impuesto de Sociedades había sido concebida para una economía cerrada. Así, en el año 1986, España hizo efectiva su entrada a la Comunidad Económica Europea, antecedente inmediato de la Unión Europea. La entrada a la CEE, entre otras consecuencias, estableció la libre circulación de capitales. De ahí, la necesidad de reformar la normativa y adaptarla a la apertura de la economía española.

De este modo, fue la Ley 43/1995 del Impuesto de Sociedades la que estableció, ahora sí, las reglas y principios esenciales de la actual Estructura del Impuesto de Sociedades. La principal novedad de esta reforma fue la determinación de la base imponible del Impuesto a partir del resultado contable. En consiguiente, se consolidó la Base Imponible del Impuesto de Sociedades ajustando al resultado contable los diferentes criterios que pueden existir entre la contabilidad y fiscalidad en diversos elementos como pueden ser diferentes plazos de amortización o correcciones de valor, limitaciones en la deducibilidad gastos... Sin embargo, existe una fuerte relación entre la contabilidad y la fiscalidad, es decir, no son ámbitos totalmente opuestos, sino que la fiscalidad precisa de la contabilización previa de las operaciones empresariales, para poder realizar posteriormente las pertinentes liquidaciones tributarias, entre ellas, obviamente, la liquidación del Impuesto de Sociedades.

3.3. LEY 4/2004 DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

En los años posteriores a la entrada en vigor de la ley 43/1995 del Impuesto de Sociedades, se produjeron importantes modificaciones en la normativa. Algunas de las modificaciones más importantes se realizaron en la doble imposición interna societaria,

¹ “Primera-La reforma parcial de la legislación mercantil llevada a cabo por la ley 19/1989, Segunda-La reforma del impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas realizada por la Ley 18/1991, Tercera-la enorme dispersión normativa que existía en ese momento en el Impuesto sobre sociedades”, y finalmente, y quizá la que más demandaba la reforma, “la apertura de la economía a los flujos transfronterizos de capitales”

en los incentivos a la internacionalización de las empresas, en el Impuesto sobre la renta de los no residentes, en la tributación de los beneficios extraordinarios, en el régimen de consolidación fiscal, en la ley de régimen de transparencia fiscal, en la ampliación y mejora de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades...Además no solo se incluyeron nuevas normativas, sino que, entre las modificaciones, destacan la eliminación de normativas anteriores que quedaron ambiguas.

La entrada en vigor de un gran número de modificaciones sobre la normativa del Impuesto de Sociedades y sobre otras normativas con influencia directa sobre el mismo, provocó la necesidad de integrar en un cuerpo único el conjunto de reformas llevadas a cabo durante este periodo, con la finalidad de incrementar la claridad del sistema tributario y mejorar la seguridad jurídica. De este modo, en el apartado uno del Preámbulo del texto refundido de la Ley 4/2004 del Impuesto sobre Sociedades, se alude a la integración de la normativa como principal causa de la redacción de una nueva normativa². En cuanto al contenido y la estructura de esta nueva ley, continuaba muy en la línea de la ley anterior. Por mencionar algún cambio más significativo en lo que a contenido se refiere, podríamos citar la creación de exenciones para evitar la doble imposición internacional o la gran ampliación del número de deducciones de la cuota íntegra para incentivar la realización de determinadas actividades.

3.4. LEY 27/2014 DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

3.4.1. Causas de la reforma del Impuesto de Sociedades

Son varias las causas, que enumera la Ley 27/2014 del Impuesto de Sociedades en el apartado I de su Preámbulo, y que motivaron su reforma. Primero, desde la aprobación de la ley anterior, se produjeron modificaciones constantes de carácter parcial que requerían de una revisión global del impuesto. Además, existía la intención de dotar a este impuesto de una mayor identidad, desvinculándose completamente como complemento del IRPF. Otra causa fueron las exigencias de una nueva realidad económica como son la pertenencia a un mundo cada vez más globalizado, la existencia

² “por finalidad incrementar la claridad del sistema tributario mediante la integración en un único cuerpo normativo de las disposiciones que afecten a estos tributos, contribuyendo con ello a mejorar la seguridad jurídica de la Administración Tributaria y de los contribuyentes”

e intensificación del comercio electrónico, la necesidad de adaptar la norma al derecho comunitario, o la intensificación de la lucha contra el fraude fiscal. Finalmente, una de las principales causas de la reforma, ha sido la grave crisis de recaudación que ha sufrido el propio impuesto en los últimos años. En parte, a esta crisis del impuesto, ha contribuido negativamente, el elevado número de deducciones y bonificaciones que establecía la ley anterior, y que generaban, un distanciamiento importante entre el tipo de gravamen teórico y el efectivo.

3.4.2. Principales reformas y Objetivos

A continuación, se resumen y exponen las principales, así como los objetivos de estas que se exponen en el apartado II del Preámbulo de la Ley 27/2014 del Impuesto de Sociedades.

1. El primer objetivo que inspiró esta reforma fue un mayor cumplimiento con los principios de neutralidad, igualdad y justicia. Para ello, esta nueva regulación introducía un tratamiento de la financiación propia y ajena igualitario, una equiparación en el tratamiento de las rentas procedentes de entidades residente y no residentes y una mayor aproximación entre el tipo de gravamen nominal y efectivo mediante la reducción de los tipos de gravamen y la eliminación de incentivos fiscales.
2. Las reformas perseguían incrementar la competitividad económica, mediante la reducción del tipo de gravamen, o el novedoso tratamiento de la doble imposición internacional que favorece la internacionalización de la empresa española.
3. Esta nueva ley tenía como finalidad una simplificación del impuesto que contribuyera a un mejor cumplimiento de la norma. De allí los cambios como la eliminación de ciertos tipos de gravamen, la simplificación de las tablas de amortización o las exenciones para evitar la doble imposición.
4. La ley del Impuesto de Sociedades debía ser adaptada totalmente con la norma del derecho comunitario y establecer el cauce para hacer gravar por este impuesto a determinadas empresas que desarrollan su actividad fuera de nuestro país. En este sentido, el ejemplo más evidente de esta nueva ley es la equiparación en el tratamiento de las rentas extranjeras y nacionales dentro de la doble imposición, de acuerdo con las pautas dictadas por la Comisión Europea.

5. Un objetivo fundamental de la reforma era recuperar la caída en la recaudación del impuesto de sociedades que había sufrido en los últimos años. Entre otros cambios, para solucionar el distanciamiento entre el tipo de gravamen teórico y efectivo se eliminaron algunas deducciones. Todo ello con el objetivo de impulsar de nuevo el Impuesto de Sociedades como un pilar básico en los ingresos públicos.
6. Esta nueva regulación perseguía favorecer la capitalización de las empresas y la reducción del endeudamiento de las mismas, mediante la eliminación de deducibilidad en los gastos financieros o la nueva reserva de capitalización, la cual pretende sustituir las deducciones por reinversión de beneficios y establecer incentivos fiscales para aquellas entidades que la autofinancien.
7. Finalmente, el último objetivo de la reforma, y que en estos años ha cobrado mayor relevancia, es la lucha contra el Fraude Fiscal. Una mayor claridad en la normativa, el endurecimiento de los criterios para aplicarse las deducciones, una mayor limitación de la deducibilidad de gastos o la aclaración de conceptos (En la actual normativa se define con precisión conceptos como I+D+i, Dividendos y Participaciones en Beneficios, Impuesto de naturaleza análoga, operaciones mediante establecimiento permanente...) son algunas de las modificaciones que han permitido dificultar la evasión del impuesto.

4. EVOLUCIÓN DE LOS INCENTIVOS FISCALES EN LA NORMATIVA DE IS

En este apartado se va a reflejar la evolución de los incentivos fiscales en la normativa del Impuesto de sociedades. En el primer apartado, principales deducciones del impuesto de sociedades en la normativa del impuesto de sociedades, se describirá en términos generales cual ha sido la evolución de las deducciones y bonificaciones que se han ido estableciendo en las cuatro normativas del Impuesto de Sociedades que han existido en España desde la Ley 61/1978 hasta la Ley actual. En la comparativa de las diferentes leyes, se irá estableciendo cuales han sido las modificaciones que ha sufrido cada ley con respecto a su anterior, en torno a los tres capítulos que componen las deducciones y bonificaciones, es decir, el tratamiento de la doble imposición, las bonificaciones, y las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades.

Posteriormente, en el apartado de principales deducciones de la cuota en el IS, analizaremos con mayor profundidad la evolución las principales deducciones de la cuota, para poder realizar posteriormente, una conclusión sobre el origen y la evolución de estas deducciones y los objetivos que persiguen con dicha evolución.

4.1. PRINCIPALES DEDUCCIONES DEL IS EN LA NORMATIVA DEL IS

4.1.1. Ley 61/1978 del Impuesto de Sociedades

En esta primera Ley del Impuesto de Sociedades la regulación de las deducciones y las bonificaciones se conformaba en torno a tres artículos. Puesto que era la primera vez que se aprobaba una Ley que gravara a las Sociedades, los requisitos que exigía cada artículo para la aplicación de la deducción o bonificación eran bastante generales, en escasas situaciones se daba información detallada a situaciones específicas.

En el primer artículo, correspondiente al artículo 24, denominado “Deducciones de la cuota”, se regulaban por primera vez deducciones que permitían evitar la doble imposición de las rentas. Dentro de este artículo, por una parte, se regulaba una deducción para evitar la doble imposición de los dividendos y participaciones en beneficios procedentes tanto de entidades residentes como no residentes, y por otra

parte, se regulaba otra deducción para evitar la doble imposición de los ingresos que procedieran de rendimientos obtenidos y gravados en el extranjero, permitiendo deducirse el menor entre, el importe de gravamen satisfecho en el extranjero, o el importe que le correspondería pagar en España. Para finalizar, ya se contemplaba la no aplicación de las deducciones cuando las entidades tributarán en régimen de Transparencia Fiscal.

Una vez practicadas las deducciones previstas en el apartado anterior, la Ley permitía aplicar a la cuota resultante, una serie Bonificaciones que se exponían en el artículo 25 de la presente ley, denominado “Bonificaciones de la Cuota”.

Una vez aplicadas las posibles bonificaciones, para terminar, la ley permitía aplicarse una serie de deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades en el artículo 26, denominado “Deducción por inversiones”.

De esta forma, los sujetos pasivos, podían deducirse de la cuota líquida resultante tras la aplicación de las bonificaciones, el 10% del importe de las inversiones que hubieran realizado. Las inversiones sobre las que procedía aplicar esta deducción eran de una amplia gama de actividades, las cuáles se enumeran a continuación.

1. Las inversiones en activos fijos nuevos o en la suscripción de valores mobiliarios.
2. Las inversiones que las empresas editoriales destinaran a la creación y diseño de libros.
3. Las inversiones en programas de investigación y desarrollo de productos y procedimientos industriales que se contabilizasen como inversiones.
4. Los importes que las empresas exportadoras destinaran a la creación de sucursales o establecimientos permanentes en el extranjero, a la adquisición de participaciones de sociedades extranjeras, a la constitución de filiales y sobre los gastos de publicidad o de lanzamiento de productos en mercados extranjeros.
5. Para terminar, existía un incentivo fiscal relativo a la creación de empleo. Dicho incentivo establecía una extensión de la deducción al 15% del importe de las inversiones anteriormente mencionadas, en el caso que el sujeto pasivo no redujera su plantilla de personal durante los dos ejercicios posteriores a la inversión. Además, cuando los sujetos pasivos incrementaran su plantilla y dicha

plantilla se mantuviera durante dos años, se podían aplicar la deducción del 10% sobre los importes destinados a sueldos y cargas sociales de esos trabajadores durante esos dos años.

4.1.2. Ley 43/1995 del Impuesto de Sociedades

En La Ley 43/1995 del Impuesto de Sociedades, las deducciones y bonificaciones cobraron mayor relevancia dentro del concepto del impuesto, y, en consecuencia, era necesario dotar una regulación más extensa y profunda de dichas deducciones y bonificaciones. Así, la ley disponía de tres capítulos encargados de la regulación de las deducciones y bonificaciones del impuesto de sociedades.

En primer lugar, la ley disponía de un capítulo propio destinado a las deducciones para evitar la doble imposición. A diferencia con la ley anterior, dentro de este capítulo, se redactaron tres artículos para regular las diferentes situaciones que pueden dar lugar a una doble imposición. De esta forma, el artículo 28 de esta ley, se encargaba de evitar la doble imposición que sufrían los dividendos y participaciones en beneficios que se integraban en la base imponible del contribuyente y que procedían de entidades residente. Así, en el artículo 30, se trataba también la doble imposición de dividendos y participaciones en beneficios, pero procedente de entidades no residentes. Para terminar, el artículo 30 regulaba la doble imposición de las rentas obtenidas y gravadas en el extranjero.

Además, la ley disponía de un capítulo dedicado en exclusiva a las bonificaciones, que, con respecto a la ley anterior, se conformaba exclusivamente de dos artículos, eliminando así bastantes bonificaciones que preveía la ley anterior. Por un lado, en el artículo 31, la ley mantenía una bonificación del 50% para las rentas obtenidas por entidades que operaran en Ceuta o Melilla. Y, por otro lado, en el artículo 32, se mantenía la bonificación por actividades exportadoras de cualquier manifestación editorial de carácter didáctico, y las bonificaciones por prestación de servicios públicos locales.

Finalmente, en el último capítulo, se recogían las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades. Primero, en el artículo 33, se regulaba una deducción por la realización de actividades de investigación y desarrollo que podía alcanzar entre el 20% y el 40% de la cuota íntegra correspondiente a dicha inversión. En segundo lugar, el artículo 34, recogía deducciones por actividades de exportación.

Dichas deducciones sobre la cuota íntegra alcanzaban el 25% de las inversiones realizadas en la creación de sucursales, establecimientos permanentes, o adquisición de participaciones de entidades en el extranjero, así como sobre los gastos que generaran determinadas actividades en el extranjero como propaganda, exposiciones o proyectos de lanzamiento de productos. En tercer lugar, se establecía una deducción del 10% por inversiones en bienes de interés cultural, producciones cinematográficas y edición de libros. Y para finalizar, incluso establecía una deducción por gastos de formación profesional que podía alcanzar un 10% de la cuota íntegra correspondiente a dichos gastos en formación.

4.1.3. Ley 4/2004 del Impuesto de Sociedades

La ley 4/2004 continúa basándose en la estructura establecida en la ley anterior. Las deducciones y bonificaciones se regulan de nuevo entorno a tres capítulos, uno reservado para el tratamiento de la doble imposición, otros para las bonificaciones y el último para las deducciones destinadas a incentivar la realización de determinadas actividades.

En el capítulo de deducciones para evitar la doble imposición no destaca ningún cambio significativo. Se mantienen los tres artículos que regulaban la doble imposición en la ley anterior. Sin embargo, existe una novedad muy relevante dentro de la ley en materia de doble imposición, que, aunque no se incluya dentro del capítulo de deducciones, cambia completamente las posibilidades de aplicar la ley para evitar la doble imposición. Nos referimos a la redacción por primera vez de dos exenciones establecidas para evitar la doble imposición. En este sentido, en el artículo 21, se redacta una exención para evitar la doble tributación que pueden sufrir los dividendos y participaciones en beneficios procedentes de entidades no residentes. Y, por otro lado, en el artículo 22, se establece una exención para las rentas procedentes de establecimientos permanentes en el extranjero.

En el capítulo de bonificaciones, también se mantienen los mismos artículos, uno dedicado a la bonificación de las rentas obtenidas en Ceuta y Melilla, y otro, dedicado a la bonificación por actividades exportadoras y de prestación de servicios públicos locales.

Finalmente, en el capítulo reservado para las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades, se observan varios cambios significativos. Estos cambios

se reflejan tanto en modificaciones de las deducciones que ya se preveían en la ley anterior, así como, en la constitución de nuevas deducciones de la cuota. De hecho, la ley 4/2004 del Impuesto de Sociedades fue la Ley que más deducciones para la incentivación de determinadas actividades preveía. De esta forma, el capítulo estaba compuesto por un total de nueve deducciones. En el artículo 35, de nuevo, se regulaba, como ya ocurría en la ley anterior, una deducción por actividades de investigación y desarrollo. Sin embargo, la principal modificación en la que incurre esta deducción es la introducción del concepto de realización de actividades de innovación tecnológica como objeto de deducción por parte de las empresas.

En el segundo artículo que contempla esta ley, el artículo 36, se introduce una nueva deducción que no se establecía en la ley anterior. Dicha deducción persigue el fomento de las tecnologías de la información y la comunicación mediante una deducción del diez por ciento del importe de las inversiones y los gastos afectos a dichos conceptos. Además, se estableció en la ley anterior, el artículo 37 y 38 de la presente ley, dedicaba una deducción por actividades de exportación y una deducción por inversiones en bienes de interés cultural y demás conceptos, respectivamente. En este caso no existen cambios significativos en la materia que regulaba estas dos deducciones,

Como novedad importante cabe destacar, la deducción por inversiones medioambientales regulada en el artículo 39. La aparición de esta deducción tiene su lógica claramente en la creciente importancia que en aquel contexto comenzó a tener conceptos como la protección del medioambiente y el desarrollo sostenible.

También mantiene una deducción por gastos de formación profesional. Los porcentajes de dicha deducción regulados en el artículo 40 no se alteran, y simplemente se amplía y clarifica el concepto de gastos de formación profesional.

Finalmente, la ley 4/2004 del impuesto de sociedades contempla otras tres nuevas deducciones además de las nombradas anteriormente. Primero, establece, en su artículo 41, una deducción por la creación de empleo para trabajadores minusválidos. Segundo, regula en su artículo 42, una deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, es decir, de aquellas rentas positivas obtenidas en la transmisión onerosa de los elementos patrimoniales que contempla dicho artículo. Y para finalizar, se crea una deducción por la contribución empresarial a planes de pensiones de empleo, mutualidades de previsión social o aportaciones a patrimonios protegidos de personas discapacitadas.

4.1.4. Ley 27/2014 del Impuesto de Sociedades

Primero, en lo que ha contenido se refiere, para entender mejor las reformas llevadas a cabo en materia de incentivos fiscales en La ley 24/2014 del Impuesto de sociedades, cabe señalar, como la propia normativa expone en su apartado II del preámbulo, que uno de los objetivos principales que inspiraron la reforma del Impuesto de Sociedades fue la estabilidad de los recursos y la consolidación fiscal, de acuerdo con la crisis recaudatoria que había sufrido el impuesto en los años anteriores. Por consiguiente, para alcanzar dicho objetivo, se eliminaron determinados incentivos fiscales que ya no se consideraban necesarios.

Uno de los aspectos más novedosos y controvertido de esta ley es el tratamiento de la doble imposición. Así dentro del capítulo de deducciones para evitar la doble imposición se introducen modificaciones importantes. En primer lugar, desaparece la deducción para evitar la doble imposición de dividendos y participaciones en beneficios procedentes de entidades residentes. Y, en segundo lugar, se crea un régimen de exención general tanto para el tratamiento tanto de dividendos y participaciones en beneficios procedente de entidades residentes como no residentes.

El capítulo de Bonificaciones no presenta novedades, se sigue estableciendo una bonificación para las rentas obtenidas en Ceuta y Melilla y una Bonificación por actividades exportadoras y prestación de servicios públicos locales.

Finalmente, en el Capítulo de deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades se producen varias modificaciones. Lo más característico es la simplificación del impuesto mediante la eliminación de varios incentivos fiscales que preveía la ley anterior y que actualmente no se consideran relevantes. Dichas eliminaciones tienen su origen en el carácter reductor y minimizador de incentivos que inspiraba la vigente normativa, con el objetivo de incrementar la recaudación mediante un acercamiento del tipo nominal y efectivo del Impuesto. De esta manera, la ley 27/2014 del impuesto de sociedades regula en materia de incentivos fiscales cuatro deducciones. Cabe señalar, la eliminación de la deducción por inversiones medioambientales debido a las crecientes exigencias en materia medioambiental en otros campos y a la eliminación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, sustituyendo este incentivo por la reserva de capitalización. Las otras deducciones que desaparecen son la deducción por inversión en gastos de formación

profesional, por actividades exportadoras y por aportaciones a planes de pensiones, mutualidades y demás conceptos regulados en la ley anterior.

Por otra parte, se mantiene y amplía la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica regulada en el artículo 35 de esta ley.

Además, en el tratamiento del sector cinematográfico y de las artes escénicas la presente Ley recoge un incremento de los incentivos fiscales. Sin embargo, establece condiciones mucho más estrictas respecto la ley anterior para la aplicación de dicha deducción.

Otra de las novedades de esta Ley es la creación de nuevo de una deducción destinada a la creación de empleo. Así, el artículo 37, deducciones por creación de empleo, recoge una serie de incentivos para aquellas empresas que incrementen su plantilla y además la contratación se haga de forma indefinida. Para finalizar, se amplían las deducciones para aquellas empresas que incrementen su plantilla con trabajadores con discapacidad.

4.2. ANÁLISIS DE LAS PRINCIPALES DEDUCCIONES DE LA CUOTA EN EL IS

En este apartado, como ya adelantábamos en la introducción del punto 4, se va a analizar en profundidad las principales deducciones sobre la cuota.

Se comenzará estableciendo cuales son las principales deducciones de la cuota objeto de análisis. El criterio seleccionado para determinar las principales deducciones ha sido la dimensión que tiene la deducción en la liquidación del impuesto.

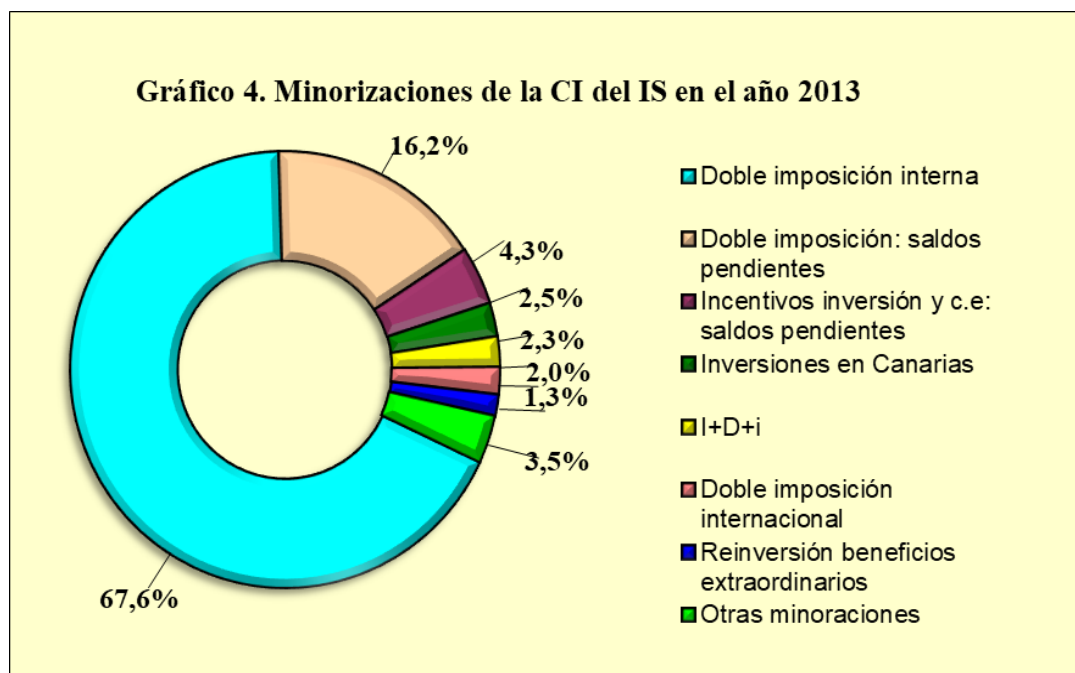
A continuación, se tratarán individualmente cada una de las deducciones de la cuota, señalando cual es el objetivo que persigue cada una de las deducciones. Posteriormente, se realizará un estudio de la evolución de dichas deducciones, mencionando, cuando sea posible, las posibles causas de las modificaciones, así como sus posibles consecuencias jurídicas y económicas.

4.2.1. Principales deducciones objeto de análisis

En este apartado se van a exponer cuales son las principales deducciones de la cuota. Como ya se ha señalado, se ha considerado que el criterio más objetivo es la dimensión de la deducción en la liquidación del impuesto, es decir, que importancia relativa tiene

dicha deducción sobre el total de deducciones practicadas por las entidades. De este modo, las principales deducciones de la cuota las conforman las deducciones por doble imposición, tanto interna como externa, por la realización de actividades de I+D+i y por reinversión de beneficios extraordinarios.

De acuerdo a este criterio, en el gráfico siguiente, se muestran los porcentajes de representatividad de cada una de las deducciones sobre el total de deducciones practicadas en el ejercicio por las entidades en España en el año 2013.



Fuente: INE

De acuerdo con los datos del gráfico 4, elaborado por el instituto nacional de estadística en función de la base de datos de la agencia tributaria, los incentivos fiscales que más porcentaje representan sobre el total de deducciones son las deducciones por doble imposición. La suma total del porcentaje de las deducciones por doble imposición asciende a un 68.6%. Cabe destacar la gran importancia de las deducciones por doble imposición interna, que representan casi un 67% del total de deducciones de la cuota.

Además, aunque no es nuestro principal objetivo de estudio, cabe destacar la gran relevancia que tienen los saldos pendientes por insuficiencia de cuota en ejercicios anteriores tanto para las deducciones por doble imposición como por inversión.

Los siguientes incentivos en la normativa con más impacto en las deducciones y las bonificaciones son las deducciones por inversión empresarial, en concreto, nos referimos a las deducciones por investigación, desarrollo e innovación. Estas

representan la deducción por inversión empresarial más importante, aunque no es la única. En este caso, las deducciones por I+D+i representan un 2.2%.

Para finalizar, también son de destacar las deducciones por creación de empleo. Dicho gráfico elaborado por el INE data de antes de la redacción de la Ley 27/2014 del Impuesto de Sociedades donde se regulaban de nuevo incentivos para la creación de empleo. De allí, que no aparezcan en el gráfico correspondiente. El análisis de esta deducción radica en el propio sentido del estudio realizado, que consiste, entre otros, en analizar el papel de las deducciones como herramienta de política-económica. La deducción por creación de empleo, como ya analizaremos en su apartado, es un ejemplo claro.

4.2.2. Deducciones por doble imposición

El objetivo de las deducciones por doble imposición es evitar que las rentas sufran una doble imposición, ya que son gravadas en la entidad de origen y, posteriormente, al ser incluidas en la base imponible de la entidad perceptora, son gravadas en la entidad de destino.

La ley del Impuesto de Sociedades establece varios artículos dentro de los capítulos de deducciones y exenciones para evitar la doble imposición. El contenido de dichos artículos, en definitiva, regula las situaciones para evitar la doble imposición de tres tipos de rentas de naturaleza distinta. Dichas rentas son los dividendos y participaciones en beneficios procedentes de entidades residentes o plusvalías de fuente interna, los dividendos y participaciones en beneficios procedentes de entidades no residentes y finalmente, las rentas obtenidas y gravadas en el extranjero, y en especial, aquellas procedentes de establecimientos permanentes.

En consecuencia, para facilitar el seguimiento del análisis comparativo, en este apartado, se analizarán aquellas reformas que se han ido estableciendo en el Capítulo de deducciones para evitar la doble imposición en cada una de las sucesivas Leyes del Impuesto de Sociedades, agrupándolas en función del tipo de renta que regulan.

4.2.2.1. Dividendos y Participaciones en Beneficios Procedentes de entidades residentes

Los Dividendos y Participaciones en Beneficios son los derivados de los valores representativos del capital o de los fondos propios en otras entidades. En este apartado,

nos centraremos en aquellos que proceden de entidades residentes, es decir, de las plusvalías de fuente interna.

Cuadro 1. Evolución de las deducciones para evitar la doble imposición de Dividendos y Participaciones en Beneficios procedentes de entidades residentes.

Doble Imposición interna			
Ley 61/1978 IS	Ley 43/1995 IS	Ley 4/2004 IS	Ley 27/2014 IS
Artículo 24. Deducción	Artículo 28. Deducción	Artículo 30. Deducción	Artículo 21. Exención
Deducción general 50%	Deducción general 50%	Deducción general 50%	Porcentaje de participación 5% o valor de 20 millones
Deducción adicional 100% ⁽¹⁾	Deducción adicional 100% ⁽¹⁾	Deducción adicional 100% ⁽¹⁾	Poseer la participación un año

⁽¹⁾ Para practicarse la deducción del 100% de la CI correspondiente a dichos dividendos y participaciones es necesario cumplir con el requisito de porcentaje de participación directa o indirecta de al menos el 5% y que la participación se hubiera mantenido de forma ininterrumpida durante un año. En el caso de la deducción prevista en la Ley 61/1978 de IS, el porcentaje de participación necesario ascendía al 25%.

Como se puede observar en el cuadro 1, en términos generales, desde la Ley 61/1978 hasta la Ley 4/2004, se puede afirmar que no existieron grandes modificaciones en la evolución de las deducciones para evitar la doble imposición interna. De este modo, se mantuvo el porcentaje de deducción del 50% y su ampliación al 100% en el caso de cumplir con los requisitos establecidos. El cambio más relevante consistió en la reducción del porcentaje de participación de un 25% a un 5% necesario para la aplicación de la deducción total.

Sin embargo, con la entrada en vigor de la Ley 27/2014 del Impuesto de Sociedades, si se produjeron grandes cambios en el apartado de doble imposición interna. La gran modificación, como se muestra en el cuadro x, fue la eliminación de la deducción para evitar la doble imposición interna, y en su contra, la implantación de una exención para eliminar la doble imposición de dividendos y participaciones en beneficios, sin distinción entre, aquellos procedentes de entidades residentes y no residentes.

La eliminación de la deducción para evitar la doble imposición interna tiene su origen en uno de los principales objetivos de la ley 27/2014 que es la adaptación de la norma al derecho comunitario. En concreto el dictamen de la Comisión Europea N.º 2010/4111 relativo al tratamiento fiscal de los dividendos, ordenaba una equiparación del

tratamiento de las rentas internas e internacionales. Así, hasta ahora, existía un trato desigual a favor de las rentas internas, que podían aplicarse una deducción de la cuota íntegra de un 50%, sin necesidad de poseer un mínimo de participación.

La principal consecuencia que se genera en el tratamiento de la doble imposición interna con la introducción de una exención es que en la misma solo se contempla una minorización de la base imponible por el importe total de los dividendos o participaciones en beneficios. En ningún momento se contempla una memorización por la mitad de ellos. Mientras tanto, como hemos mencionado antes, en las leyes anteriores, en caso de no cumplir con los requisitos establecidos al menos te podías deducir el 50% de la cuota íntegra.

4.2.2.2. Dividendos y Participaciones en Beneficios procedentes de entidades no residentes.

En este caso el análisis se centra en los Dividendos y Participaciones en Beneficios procedentes de entidades no residentes, es decir, los que se deriven de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades no residentes.

Cuadro 2. Evolución de las deducciones para evitar la doble imposición de Dividendos y Participaciones en Beneficios procedentes de entidades no residentes.

Doble Imposición Internacional			
Ley 61/1978 IS	Ley 43/1995 IS	Ley 4/2004 IS	Ley 27/2014 IS
Artículo 24. Deducción	Artículo 30. Deducción	Artículo 32. Deducción	Artículo 32. Deducción
Deducción general 50%	Deducción del Impuesto efectivamente pagado ⁽²⁾	Deducción del Impuesto efectivamente pagado ⁽²⁾	Deducción del Impuesto efectivamente pagado ⁽²⁾
Deducción adicional 100%			
		Artículo 21. Exención	Artículo 21. Exención
		Porcentaje de Participación 5%	Porcentaje de participación 5% o valor de 20 millones
		Poseer la participación un año	Poseer la participación un año
		Haya sido gravado por un impuesto de naturaleza análoga	Haya sido gravado por un impuesto de naturaleza análoga, de al menos un 10%

⁽²⁾ Para deducirse el impuesto efectivamente pagado será necesario que la participación directa o indirecta sea de al menos el 5% y que la participación se hubiere mantenido de forma ininterrumpida durante un año. En el caso de la deducción prevista en la Ley 27/2014 de IS, además se permite la deducción si la participación alcanza un valor de 20 millones, no siendo necesario que este valor represente un 5%.

Primero, cabe señalar que la ley 61/1978 no establecía ninguna distinción entre Dividendos y Participaciones en beneficios procedentes de entidades residentes y no residentes. Por tanto, la deducción que regulaba era la misma que hemos tratado en el apartado anterior.

Como se muestra en el cuadro 2, desde la entrada en vigor de la Ley 43/1995 hasta la ley vigente en la actualidad esta deducción no ha sufrido ningún tipo de alteración, se ha mantenido la deducción en la cuota íntegra del impuesto efectivamente pagado siempre que se respeten los requisitos establecidos para la deducción.

En este caso, la novedad en el tratamiento de la doble imposición de dividendos procedentes de entidades no residentes se introdujo con la redacción en la ley 4/2004 de una exención para evitar la doble imposición de los dividendos y participaciones en beneficios procedentes de entidades no residentes. Posteriormente, de acuerdo con lo indicado en el apartado de doble imposición interna, la ley 27/2014 del Impuesto de Sociedades estableció con el objetivo de equiparar el tratamiento de las rentas procedentes de entidades residentes y no residentes una exención general cuyo contenido no estableciera distinción entre ambas. En este caso, una modificación importante en los requisitos necesarios para la aplicación de la deducción fue la obligación de que las rentas hubieran sido gravadas por un tipo nominal de al menos el 10%.

4.2.2.3. Rentas obtenidas y gravadas en el extranjero

Las últimas rentas pertenecientes al tratamiento de la doble imposición internacional son las rentas obtenidas y gravadas en el extranjero y que se derivan de inversiones financieras en el extranjero o de rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente.

Cuadro 3. Evolución de las deducciones para evitar la doble imposición de rentas obtenidas y gravadas en el extranjero.

Doble Imposición Internacional			
Ley 61/1978 IS	Ley 43/1995 IS	Ley 4/2004 IS	Ley 27/2014 IS
Artículo 24. Deducción	Artículo 29. Deducción	Artículo 31. Deducción	Artículo 31. Deducción
La menor de:	La menor de:	La menor de:	La menor de:
→ Impuesto satisfecho extranjero	→ Impuesto satisfecho extranjero	→ Impuesto satisfecho extranjero	→ Impuesto satisfecho extranjero
→ Cuota que pagaría España	→ Cuota que pagaría España	→ Cuota que pagaría España	→ Cuota que pagaría España
		Artículo 22. Exención⁽³⁾	Artículo 22. Exención⁽³⁾
		Procedan de actividades empresariales en el extranjero	Desaparece la obligación de que procedan de actividades empresariales
		Haya sido gravado por un impuesto de naturaleza análoga	Haya sido gravado por un impuesto de naturaleza análoga, de al menos un 10%

⁽³⁾ Dicha Exención regula las rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente.

Como se refleja en el cuadro 3, en términos generales, no se produjeron modificaciones en la deducción para evitar la doble imposición jurídica, es decir, el impuesto soportado por el contribuyente en la obtención de rentas en el extranjero. Dicha deducción consiste en la minorización de la cuota íntegra en la menor de las cantidades siguientes: el impuesto satisfecho extranjero o la cuota que le correspondería pagar en España.

Las principales modificaciones en el tratamiento de dichas rentas se introdujeron con la redacción de la ley 4/2004 del impuesto de sociedades, donde se estableció una exención para determinadas rentas obtenidas y gravadas en el extranjero a través de un establecimiento permanente. Dicha exención exigía que las rentas obtenidas a través de un establecimiento permanente procedieran de la realización de actividades empresariales en el extranjero y que hubieran sido gravadas por un impuesto de naturaleza análoga. Posteriormente con la entrada en vigor de la ley 27/2014 del Impuesto de sociedades se producirían pequeñas modificaciones en dicha exención. Por un lado, desaparece la necesidad de que las rentas obtenidas a través de un establecimiento permanente procedan de actividades empresariales en el extranjero. Y, por otra parte, añade la necesidad de que hayan sido gravadas por un impuesto análogo, de al menos, un tipo nominal del 10%.

4.2.2.4. Principales conclusiones sobre la evolución de las deducciones por doble imposición

Una vez analizadas las principales reformas en la evolución de las deducciones por doble imposición, a continuación, expondremos las principales conclusiones sobre la evolución del tratamiento de las distintas rentas y sobre el contexto actual establecido en el impuesto para evitar la doble imposición.

1. Las sucesivas revisiones en el tratamiento de la doble imposición vienen marcadas por la necesidad en cada momento de adaptar la norma al entorno empresarial y a las necesidades del estado. Así, los contenidos de estas leyes que regulan la doble imposición han venido marcados principalmente por la pertenencia a un mundo cada vez más globalizado e interactivo enmarcado de manera muy destacada por el entorno de la Unión Europea, la necesidad de competir en mercados internacionales, la adaptación de la norma al derecho comunitario o el incremento de la necesaria lucha contra el fraude fiscal.
2. La posibilidad que tienen ahora las empresas para evitar la doble imposición interna, es decir, rentas procedentes de entidades residentes en territorio nacional, es menor, ya que ahora es obligatorio para poder practicar la exención cumplir con los requisitos de porcentaje de participación y plazo de posesión. Sin embargo, aunque se aplica una mayor exigencia a las plusvalías de fuente interna, se cumple el objetivo de equiparar el tratamiento de rentas procedentes de entidades nacionales e internacionales, y, en consecuencia, cumplir con el principio de competitividad económica.
3. Se ha establecido un nuevo contexto para evitar la doble imposición internacional. La última ley del impuesto de sociedades regula dos exenciones y dos deducciones para el tratamiento de los dividendos y participaciones en beneficios procedentes de entidades no residentes y rentas obtenidas y gravadas en el extranjero. Por tanto, se deja a responsabilidad del contribuyente o sujeto pasivo, la decisión de practicar, siempre que se cumplan los requisitos exigidos en cada caso, la exención o la deducción de rentas procedentes de entidades no residentes. En consecuencia, más allá de la simplificación que se ha realizado del tratamiento de las rentas procedentes de entidades residentes, este doble mecanismo, permite mayor flexibilidad al contribuyente en el momento de practicar el impuesto de sociedades. Además, para la aplicación de la exención

de rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente, la no obligatoriedad de que las rentas procedan de actividades empresariales supone una importante ampliación de las rentas objeto de deducción. Sin embargo, hay que mencionar que las deducciones por doble imposición internacional conjuntamente no podrán exceder de la cuota que correspondería pagar en España. Por último, la flexibilidad en el tratamiento de las rentas internacionales favorece la repatriación de dividendos sin coste tributario y se convierte en un instrumento esencial en la internacionalización de la empresa española y de crecimiento de nuestra economía.

4. Con la entrada en vigor de cada una de las tres leyes que hemos ido comparando, hemos podido ir observando que los artículos cada vez son más extensos y recogen un mayor número de argumentaciones con respecto a la ley anterior. Esto, como es lógico, responde a la necesidad de una adaptación a la realidad económica cada vez más compleja. El objetivo de un mayor número de situaciones que aborda cada artículo, la aclaración de todos los posibles conceptos, y el mayor detallamiento de cada uno de los contenidos, así como su posible cuantificación, cuando es posible, responde en definitiva a dos principios fundamentales de la última reforma. Dichos principios son, por un lado, la simplificación y la aclaración del impuesto, y por otro lado facilitar al contribuyente el mejor cumplimiento de la norma. De acuerdo con estos principios, se han aclarado conceptos como dividendos y participaciones en beneficios, operaciones en establecimientos permanentes en el extranjero, rentas procedentes de estos establecimientos, impuestos de naturaleza análoga, entre otros.
5. El plazo para aplicarse las deducciones pendientes de ejercicios anteriores por insuficiencia de cuota en la mayoría de las deducciones ha ido incrementándose considerablemente. El plazo inicial era de 7 años, posteriormente de 10 años, y finalmente, en la ley actual no existe ningún límite. Aunque pueda pasar desapercibido, en los gráficos x, hemos podido comprobar el gran porcentaje sobre el total de deducciones que implica los saldos de doble imposición pendientes de aplicar, elevándose dicho porcentaje a un X% del total de minorizaciones de la cuota.

6. Para concluir, y resumiendo de forma generalizada las conclusiones previas, se puede afirmar que el tratamiento de la doble imposición se ha reformado notablemente. Dichas reformas han establecido mayores posibilidades para la aplicación de las deducciones por doble imposición internacional, una deducción por doble imposición interna con un carácter más restrictivo, y finalmente, una ampliación ilimitada en el plazo para deducirse las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota.

4.2.3. Deducción por actividades de I+D+i

El objetivo de la deducción por actividades de I+D+i es el fomento de dichas actividades por parte de las empresas, pues estas suponen uno de los pilares fundamentales del crecimiento económico a largo plazo de una economía.

En concreto, desde un punto de vista teórico, se va a analizar el papel de dichas actividades en el crecimiento económico. Generalmente, el indicador utilizado para medir el crecimiento económico de un país es la tasa de crecimiento del PIB per cápita, es decir, la relación existente entre el Producto Interior Bruto generado por un país y la población que reside en dicho país. A su vez, el PIB per cápita se puede descomponer como el producto de la productividad del trabajo y la población empleada, como se muestra en la siguiente ecuación:

$$(PIB / Población) = (PIB / Empleo) * (Empleo / Población)$$

De este modo, se puede afirmar que los dos factores fundamentales del crecimiento económico a largo plazo de un país son la productividad del trabajo y la tasa de empleo. En este apartado nos centraremos en profundizar en el primer factor, ya que es sobre el que tiene incidencia las actividades de investigación y desarrollo. La población empleada se analizará en el capítulo posterior de creación de empleo.

Una vez establecido el papel fundamental de la productividad del trabajo en el crecimiento económico a largo plazo, vamos a analizar como inciden las actividades de I+D+i en dicha productividad. La productividad del trabajo es una relación que depende del capital humano, del capital físico, y de la productividad conjunta del trabajo y del capital, es decir, de la Productividad Total de los Factores. Sintetizando, el incremento de la productividad se puede producir porque dispone de mayores medios de capital físico o humano o porque el rendimiento global del proceso productivo aumenta. Puesto que el incremento de la disponibilidad de medios físicos y humanos en una economía

desarrollada tiene un límite bastante cercano, la clave fundamental del incremento de la productividad radica en la Productividad Total de los Factores. Además, la PTF depende directamente del progreso tecnológico de una economía, es decir, de las actividades de Investigación, Desarrollo e Innovación que permitan la incorporación de nuevas ideas, procedimientos y métodos a los procesos productivos y a los productos.

En consecuencia, no es de extrañar, que todas las leyes del Impuesto de sociedades en sus capítulos de deducciones regularan algún incentivo relativo a las actividades de Investigación desarrollo e innovación, aspecto clave para el progreso económico

A continuación, en el siguiente cuadro, se muestran la evolución de los porcentajes de deducción por la realización de actividades de I+D+i desde la Ley 61/1978 del Impuesto de Sociedades hasta la ley vigente en la actualidad.

Cuadro 4. Evolución de los porcentajes de Deducción por Actividades de I+D+I

	Ley 61/1978 IS	Ley 43/1995 IS	Ley 4/2004 IS	Ley 27/2014 IS
Artículo	Art. 26	Art. 33	Art. 35	Art. 35
Deducción por actividades de I+D				
Gastos I+D generales ⁽¹⁾	10% ⁽²⁾	20%	30%	25%
Gastos I+D del periodo > media de los dos últimos ejercicios ⁽³⁾	-	40%	50%	42%
Gastos I+D adicionales ⁽⁴⁾	Deducción general + 5% ⁽⁵⁾	-	Deducción general + 20% ⁽⁶⁾	Deducción general + 17% ⁽⁷⁾
Inversiones en inmovilizado ⁽⁸⁾	-	-	10%	8%
Deducción por actividades de Innovación				
Gastos innovación generales ⁽⁹⁾	-	-	10%	12%
Gastos específicos ⁽¹⁰⁾	-	-	15%	-

Fuente: Elaboración propia

⁽¹⁾ Gastos efectuados en el periodo por I+D.

⁽²⁾ Esta ley solo contemplaba los programas de I+D de nuevos productos o procedimientos industriales.

⁽³⁾ Si los gastos en I+D del periodo superan la media de los dos años anteriores, se aplica el porcentaje de deducción general hasta dicha media, y el que se presenta a continuación sobre el exceso respecto de esta.

⁽⁴⁾ La deducción adicional complementa a la general, es decir, en el caso que proceda, se suma al porcentaje de deducción general.

⁽⁵⁾ Si la empresa no reduce su plantilla por decisión propia en los dos años posteriores a la realización de la inversión el porcentaje de deducción se eleva hasta un 15%.

⁽⁶⁾ Estos gastos adicionales se componen por los gastos de personal correspondientes a investigadores cualificados y los correspondientes a proyectos de I+D con universidades u Organismos públicos de investigación.

⁽⁷⁾ Exclusivamente lo componen los gastos de personal correspondientes a investigadores cualificados afectos a las actividades de I+D.

⁽⁸⁾ Inversiones en elementos de inmovilizado material e intangible (excluidos los edificios y terrenos) siempre que estén afectos a las actividades de I+D.

⁽⁹⁾ Gastos efectuados en el periodo por Innovación tecnológica.

⁽¹⁰⁾ Proyectos cuya realización se encargue a universidades, organismos públicos de investigación o centros de innovación y tecnología.

Las principales modificaciones que se han establecido en la evolución de las deducciones por actividades de I+D+i en la normativa del Impuesto de Sociedades se enumeran a continuación.

1. En el cuadro 4 se puede observar como los porcentajes de deducción por las actividades de I+D+i se han incrementado considerablemente desde la Ley 61/1978 hasta la ley vigente en la actualidad. Aunque en la Ley 27/2014 el importe de los porcentajes es relativamente inferior a los de la ley anterior, la minorización del tipo de gravamen se traduce en un incremento efectivo de los incentivos por I+D+i.
2. El límite de deducción conjunta de las deducciones por la realización de determinadas actividades también se ha incrementado notablemente. Mientras que en la Ley 61/1978 y en la Ley 43/1995 del Impuesto de Sociedades los incentivos fiscales no podían exceder conjuntamente del 20% y 35% respectivamente de la cuota íntegra minorada por las deducciones por doble imposición y las bonificaciones, en la ley 4/2004 y en la ley vigente, dicho límite alcanza el 50% cuando el importe de la deducción por actividades de I+D+i represente un 10% de la Cuota íntegra.
3. El plazo para deducirse las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra para las actividades de I+D+i también se ha ampliado progresivamente. Mientras que la ley 61/1978 del Impuesto de Sociedades establecía un plazo máximo de 2 años, en la actualidad, dicho plazo asciende a 18 años.

4. En cuanto al contenido de las deducciones, mientras que las dos primeras leyes solo contemplaban deducciones para las actividades de investigación y desarrollo, la ley 4/2004 y la actual ley, también establecen porcentajes de deducción para las actividades de innovación. Además, estas dos últimas leyes, han establecido diferentes porcentajes de deducción en función de la finalidad de las inversiones en I+D+i, o bien, en determinadas situaciones en las que la inversión en dichas actividades haya sido generosa. Por tanto, se ha ampliado la base de deducción por I+D+i. Sin embargo, cabe destacar, que, en la actualidad, la base de deducción se minorará en el total de las subvenciones recibidas para llevar a cabo actividades de I+D+i, y no por el 65%, como ocurría en las leyes anteriores.
5. En resumen, la evolución de la deducción por actividades de I+D+i se ha caracterizado por una ampliación de los porcentajes de deducción, una ampliación de los límites máximos de deducción conjunta en el caso de importantes inversiones en I+D+i, un notable incremento de los plazos para deducirse las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra, y por una ampliación de la base de deducción, es decir, del conjunto de actividades que pueden ser objeto de deducción. En consecuencia, se puede afirmar que cada vez existen mayores incentivos en la normativa del Impuesto de Sociedades por la realización de actividades de I+D+i.

Sin duda, el esfuerzo por ampliar los incentivos fiscales por actividades de I+D+i a pesar de la crisis recaudatoria que ha sufrido del impuesto, y en consecuencia, de los esfuerzos por acercar el tipo teórico y nominal del mismo, se debe a la consideración por parte de la política económica como un factor fundamental del crecimiento económico a largo plazo, y que, por tanto, su potenciación obliga a convertirlo en el principal incentivo fiscal dentro de la Ley del Impuesto de Sociedades.

4.2.4. Deducciones por creación de empleo

El objetivo de las deducciones por creación de empleo, como su propio nombre indica, es el fomento de la contratación de trabajadores por parte de las empresas mediante la creación de una serie de deducciones que permiten obtener ventajas fiscales a las entidades en la liquidación del Impuesto de Sociedades.

Como ya se ha demostrado en el capítulo de deducciones por actividades de I+D+i, la tasa de empleo, en sentido amplio, es decir, la relación entre empleo y población es otro factor explicativo del incremento del PIB per cápita, y por tanto del crecimiento económico a medio y largo plazo. De hecho, desde el punto de vista del PIB potencial de una economía, es decir, del máximo que puede lograrse en la situación hipotética de plena utilización de capital y empleo, los factores que incrementan dicho PIB y que actúan a medio y largo plazo son los factores denominados de oferta. Entre dichos factores se encuentra la población empleada, además de, la PTF, el capital físico y el capital humano.

Como se puede comprobar, las deducciones por creación de empleo son un ejemplo claro de utilización del impuesto, y en concreto, de los incentivos fiscales, como un instrumento de política económica. No es casualidad que las únicas leyes que establecieron incentivos para la creación de empleo se redactarán en un contexto de crisis de la economía española, donde existían unas elevadas tasas de paro. Dichas crisis fueron la crisis del petróleo (1975-1985) y la última crisis financiera (2008-2014). De este modo, las Ley 61/1978 y la Ley 27/2014 del Impuesto de Sociedades fueron las únicas normativas que establecieron incentivos fiscales por la creación de empleo.

En el cuadro que se muestra a continuación, se refleja cuáles han sido las principales modificaciones de las deducciones por creación de empleo para cada una de las leyes del Impuesto de Sociedades que han tenido vigor a lo largo de nuestra historia.

Cuadro 5. Importes de Deducción por creación de empleo.

Creación de empleo	Ley 61/1978 Impuesto de Sociedades		Ley 27/2014 Impuesto de Sociedades	
	Art. 26		Art. 37	
	Deducción	Requisitos	Deducción	Requisitos
	1.Un $\Delta 5\%$ hasta alcanzar una deducción total del 15% en las diferentes deducciones por inversiones que enumera este artículo en sus diferentes apartados.	Si no se reduce la plantilla por decisión propia en los dos ejercicios posteriores a contar desde que se realice la inversión.	1.Deducción CI $\rightarrow 3.000$ €	Entidad que contrate a su primer trabajador Contrato por tiempo indefinido Trabajador < 30 años
	2.El 10% del importe de los sueldos, salarios y cargas sociales del nuevo personal durante el periodo de dos años.	Si la empresa incrementa su plantilla y dicho incremento se mantiene en el periodo de dos años.	2.Deducción CI $\rightarrow 50\%$ ⁽¹⁾ del menor de estos importes: a) El importe de la prestación por desempleo que el trabajador tuviera pendiente percibir en el momento de la contratación. b) El importe correspondiente a 12 mensualidades de la prestación por desempleo que tuviera reconocida.	Entidad con plantilla < 50 Contrato por tiempo indefinido Δ Plantilla en una persona

Fuente: Elaboración propia

⁽¹⁾ Esta deducción se aplicará sobre los contratos realizados en el periodo impositivo hasta alcanzar una plantilla de 50 trabajadores, y siempre que la plantilla media en términos totales durante los próximos 12 meses se incremente en al menos una unidad. Además, el trabajador contratado tiene que haber percibido la prestación por desempleo al menos 3 meses antes del inicio de la relación laboral.

Como se observa en el cuadro 5, antes de la entrada en vigor de la actual Ley 27/2014 del Impuesto de Sociedades, la única ley que presentaba dentro del capítulo de deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades un incentivo para la creación de empleo fue la Ley 61/1978 del Impuesto de Sociedades. La deducción que se establecía permitía incrementarse el porcentaje de deducción en otras inversiones en el caso de que no se redujera la plantilla, o, aplicarse una deducción del 10% sobre el importe de los sueldos y cargas sociales, en el caso de que la incrementará. Se trataba de una deducción bastante generalizada y poco restrictiva, ya que, por el simple hecho de no reducir la plantilla por decisión propia, te podías ampliar la deducción en un 5% en el resto de las inversiones. El porcentaje de la deducción establecida era bastante considerable, ya que la deducción general para las inversiones establecidas era de un 10%.

En la redacción de las posteriores leyes, tanto en la Ley 43/1995 como en la ley 4/2004, no se estableció ninguna deducción relativa a la creación de empleo.

Finalmente, con la entrada en vigor de la actual Ley 27/2014 de nuevo se establecen incentivos para la creación de empleo dentro de la normativa del Impuesto de Sociedades. Las deducciones previstas en esta ley en comparación con las establecidas en la Ley 61/1978 se caracterizan por un marcado carácter restrictivo y, en líneas generales, por unos importes de deducción menor.

La realidad es que los incentivos por creación de empleo establecidos en la actual normativa no han tenido el efecto deseado. De este modo, en el año 2016, las deducciones por creación de empleo ascendían a un importe de 349.000 euros. Dicho importe apenas representa un 0,06% del total de deducciones previstas en el Capítulo IV de la normativa del impuesto de sociedades. Las razones que pueden explicar el escaso efecto de los incentivos por creación de empleo se exponen a continuación.

1. La primera deducción por creación de empleo solo puede aplicársela aquellas empresas que contraten a su primer trabajador. Generalmente, en España, la mayoría de las empresas sin asalariados no tienen la forma jurídica de sociedad, sino que optan por otras formas jurídicas de empresa. Por consiguiente, según los datos elaborados por el INE en el año 2016, solo el 40% del total de empresas sin asalariados eran sociedades con la obligación de tributar en el impuesto de sociedades. Además, de ese 40%, solo el 25% de las sociedades sin asalariados habían obtenido un resultado contable positivo. Por tanto, el número de empresas que pueden aplicarse dicho incentivo por creación de empleo es muy reducido. Si, además, se le añade la obligación de que el trabajador contratado sea menor de 30 años y que el contrato de trabajo sea por tiempo indefinido, aun se reduce más el espectro de posibilidades de aplicación de la deducción prevista.
2. En el caso de la segunda deducción prevista, la obligatoriedad de que la empresa disponga de una plantilla menor de 50 trabajadores, que la deducción solo se puede aplicar sobre los trabajadores hasta alcanzar dicho límite, y que la relación contractual sea por tiempo indefinido, de nuevo reduce en exceso las posibilidades de aplicación de la deducción por creación de empleo.
3. Las deducciones anteriores, en ningún caso, pueden ser utilizadas por aquellas entidades con una plantilla mayor de 50 trabajadores. En consecuencia, las

grandes empresas y multinacionales que necesitan grandes plantillas de trabajadores para llevar a cabo su actividad no pueden beneficiarse de estos incentivos por la creación de empleo.

4. Finalmente, cabe señalar, que los importes de deducción que se establecen en la vigente ley del impuesto son relativamente más reducidos que la Ley 61/1978. Un importe de 3000 euros o la mitad del importe de 12 mensualidades de prestación por desempleo, generalmente, suponen una minorización de la cuota íntegra menor que un incremento del 5% en el resto de las deducciones por la realización de determinadas actividades.

Para finalizar con el apartado de deducciones por creación de empleo, cabe señalar que las restricciones establecidas en las deducciones por creación de empleo tienen su origen en la necesidad de paliar los principales problemas del mercado laboral en España. Principalmente, la contratación de trabajadores con una edad inferior a 30 años está relacionado con la elevada tasa de paro juvenil en España y la obligatoriedad de realizar contratos de trabajo por tiempo indefinido pretende reducir la elevada temporalidad que existe en el mercado laboral. Sin embargo, es posible que el fuerte carácter restrictivo que se ha establecido en los incentivos fiscales de la actual normativa persiguiendo paliar los problemas previamente mencionados, hayan producido un efecto negativo sobre el principal objetivo de dichos incentivos fiscales, es decir, fomentar la creación de empleo por parte del sector empresarial.

Dentro de este apartado de deducción por creación de empleo, cabe mencionar, las deducciones por creación de empleo para trabajadores con discapacidad. En la tabla que se muestra a continuación, se exponen los artículos referidos a dicha deducción.

Cuadro 6. Importes de Deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad.

Creación de empleo para Trabajadores con Discapacidad	Ley 4/2004 Impuesto de Sociedades	Ley 27/2014 Impuesto de Sociedades	
	Art. 41	Art. 38	
	Deducción	Deducción	Requisitos
	1.Deducción CI → 3.000 € ⁽¹⁾	1.Deducción CI → 9.000 € ⁽¹⁾	33% <Grado discapacidad< 65%
		2.Deducción CI → 12.000 € ⁽¹⁾	Grado discapacidad> 65%

Fuente: Elaboración propia

⁽¹⁾ Deducción por cada persona/año de incremento de la plantilla de trabajadores minusválidos por tiempo indefinido respecto a la plantilla media de periodo inmediato anterior.

Esta deducción se introdujo por primera vez con la ley 4/2004 del Impuesto de Sociedades, donde en su artículo 41, preveía una deducción de la cuota íntegra de 3000 euros por cada persona/año de incremento de la plantilla de trabajadores minusválidos por tiempo indefinido respecto a la plantilla media de periodo inmediato anterior. Posteriormente, la actual ley 27/2014, ampliaría dichos importes de deducción en su artículo 38, a 9000 euros y 12000 euros en función del grado de discapacidad como se muestra en la presente tabla. Como es evidente, los importes de deducción se incrementaron notablemente con la entrada en vigor de la actual Ley. Además, se estableció indirectamente un grado de discapacidad mínimo de al menos el 33% para poder aplicarse dicha deducción.

En consecuencia, se puede afirmar que los incentivos para la contratación de trabajadores con discapacidad se han incrementado notablemente, ya que el importe de deducción se ha triplicado en el peor de los casos. Sin embargo, la actual ley impone la obligatoriedad de un grado mínimo de discapacidad para la aplicación de la deducción.

5. CONCLUSIONES

Una vez realizado el estudio sobre las principales reformas en materia de incentivos fiscales dentro de la Normativa del Impuesto de Sociedades, se pueden establecer las siguientes conclusiones.

1. Se ha reducido considerablemente el número de incentivos fiscales en la Normativa del Impuesto de sociedades. La ley 4/2004 llegó a establecer hasta un total de nueve deducciones por la realización de determinadas actividades. Sin embargo, en la ley actual solo se regulan cuatro incentivos fiscales dentro de las deducciones por la realización de determinadas actividades. La principal causa de esta reducción en los incentivos de la normativa es la necesidad de incrementar la recaudación del impuesto mediante la eliminación de incentivos fiscales que permitan acercar el tipo teórico y nominal del Impuesto de Sociedades.
2. Desde un punto de vista macroeconómico, se apuesta por la incentivación de aquellas actividades que son clave del crecimiento económico a largo plazo como son las actividades de I+D+i y el fomento de la creación de empleo. En consecuencia, se eliminan aquellas que se consideran innecesarias. Normalmente se desechan porque ya existe demasiada regulación sobre ellas en otros ámbitos, como es el caso de las inversiones medioambientales, o bien, porque han quedado obsoletas, como es el caso de la inversión en gastos de formación profesional. Finalmente, requiere una mención especial, el incentivo por reinversión de beneficios extraordinarios. Dicha deducción se ha sustituido por la reserva de capitalización, la cual consiste en la no tributación de los beneficios que se destinen a la constitución de una reserva indisponible. El objetivo de esta reforma es potenciar la capitalización empresarial mediante el incremento del patrimonio neto.
3. Se han incrementado los incentivos fiscales en el tratamiento de la doble imposición. Aunque en la actualidad la deducción por doble imposición interna tiene un carácter más restrictivo debido a la obligación de equiparar el tratamiento de las rentas nacionales e internacionales, la nueva configuración de la doble imposición internacional proporciona mayor flexibilidad y amplitud en la aplicación de la norma, así como un mayor cumplimiento con el principio de competitividad económica. Otra novedad es la no obligatoriedad de que las

rentas obtenidas y gravadas en el extranjero mediante un establecimiento permanente procedan de actividades empresariales, lo que amplía generosamente al abanico de actividades que pueden ser objeto de exención. Finalmente, no existe un plazo para aplicarse las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota. Dada la elevada representatividad de los saldos pendientes por doble imposición en el total de deducciones practicadas en el ejercicio se trata de una medida con gran repercusión en la minorización de la cuota íntegra.

4. Las deducciones por la realización de actividades de I+D+i se han convertido en el principal incentivo fiscal del impuesto. La apuesta clara por la potenciación de dichas actividades se refleja principalmente en la ampliación de la base de deducción a otras actividades como las de innovación, en el incremento del límite de deducción conjunta hasta un 50% en el caso de que las inversiones en I+D+i representen un 10% de la cuota íntegra (una vez practicadas las deducciones por doble imposición y bonificaciones), y el establecimiento de un plazo máximo de hasta 18 años para deducirse las cantidades relativas a I+D+I no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra.
5. Se han establecido incentivos en la creación de empleo y se han ampliado en el tratamiento del sector cinematográfico y de las artes escénicas. Sin embargo, dichos incentivos tienen un carácter bastante restrictivo. Sobre todo, en el caso de las deducciones por creación de empleo, la regulación obliga al cumplimiento de requisitos tan restrictivos que han provocado una fuerte reducción del espectro total de empresas que pueden aplicarse dicha deducción. En consecuencia, la implantación de incentivos para el fomento de la creación de empleo no ha tenido todo el efecto que se esperaba en la contratación de trabajadores.
6. Se han incrementado también considerablemente los incentivos por la creación de empleo para personas con discapacidad. La actual ley ha incrementado como mínimo en el triple los importes de deducción regulados en la ley anterior. Este incentivo se está consolidando claramente en el Impuesto de Sociedades.
7. Los artículos que regulan las deducciones y bonificaciones cada vez son más extensos y recogen un mayor número de argumentaciones. Como es lógico, responde a la necesidad de una adaptación a la realidad económica cada vez más compleja. El mayor número de situaciones que aborda cada artículo, la

aclaración de todos los posibles conceptos, y el mayor detallamiento de cada uno de los contenidos, así como su posible cuantificación, responde en definitiva a dos principios fundamentales de la última reforma. Dichos principios son, por un lado, la simplificación y la aclaración del impuesto, y, por otro lado, facilitar al contribuyente el mejor cumplimiento de la norma.

En consecuencia, se puede afirmar que la evolución del tratamiento de los incentivos fiscales dentro de la Normativa del Impuesto de Sociedades se ha caracterizado por una regulación de un menor número de incentivos fiscales, la consagración de las actividades de I+D+i como principal incentivo dentro del impuesto y una configuración de las deducciones por doble imposición más flexible. En cuanto al incremento de los incentivos en las deducciones y bonificaciones establecidas, existe una mayor generosidad en los incentivos previstos para cada deducción en la Normativa, pero el límite de deducción conjunta se ha reducido hasta el 25%, evitando un uso desmedido de dichos incentivos en la liquidación del Impuesto de Sociedades.

6. BIBLIOGRAFÍA

- AEAT. (2016). *Estadísticas, Informes Anuales de Recaudación Tributaria*. Obtenido de Cuentas anuales en el Impuesto sobre Sociedades: https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/datosabiertos/catalogo/hacienda/Cuentas_anuales_en_el_Impuesto_sobre_Sociedades.shtml
- AEAT. (s.f.). *Estadísticas, Informes Anuales de Recaudación Tributaria*. Obtenido de Estadística por partidas del Impuesto sobre Sociedades: https://www.agenciatributaria.es/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Estadisticas/Publicaciones/sites/ispartidas/2016/home.html
- AEAT. (s.f.). *Estadísticas, Informes Anuales de Recaudación Tributaria*. Obtenido de Recaudación tributaria: https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/datosabiertos/catalogo/hacienda/Informes_anuales_de_Recaudacion_Tributaria.shtml
- Andrés Guitiérrez, L. (1994). Principios de la Imposición. En N. Fritz. Madrid: Instituto de estudios fiscales.
- Barberán Lahuerta, M., Gómez Sancho, J., Melguizo Garde, M., Rodrigo Sauco, F., Sanaú Villarroja, J., Trueba Cortés, C., & Zárate Marco, A. (2014). *Ejercicios y cuestiones de fiscalidad*. Zaragoza: Une.
- Boletín Oficial del Estado*, número 288. Ley 27/2014. (27 de Noviembre de 2014). Obtenido de <https://www.boe.es/>
- Boletín Oficial del Estado*, número 302. Ley 58/2003. (17 de Diciembre de 2003). Obtenido de <https://www.boe.es/>
- Boletín Oficial del Estado*, número 310. Ley 43/1995. (27 de Diciembre de 1995). Obtenido de Exposición de Motivos, Antecedentes y Causas de la Reforma: <https://www.boe.es/>
- Boletín Oficial del Estado*, número 312. Ley 61/1978. (27 de Diciembre de 1978). Obtenido de <https://www.boe.es/>
- Boletín Oficial del Estado*, número 61. Ley 4/2004. (5 de Marzo de 2004). Obtenido de <https://www.boe.es/>
- Cayón Gallarda, A. (1997). Los impuestos en España. Pamplona: Aranzandi.
- Contreras, C., Albi, E., González Páramo, J., & Zubiri, I. (1994). Teoría de la Hacienda Pública. Barcelona: Ariel.

- Domínguez Barrero, F., & López Laborda, J. (2015). *Sistema fiscal español*. Zaragoza: Une.
- EUROSTAT. (7 de Diciembre de 2017). *Estadísticas. Publicaciones*. “Taxation in 2016”. Obtenido de <https://ec.europa.eu/eurostat/>
- Expansión, P. (19 de Enero de 2019). *Sociedades seguirá siendo el único impuesto que recaude menos que antes de la crisis*. Obtenido de <http://www.expansion.com/economia/2019/01/19/5c4303bd22601d845c8b45cf.html>
- García Delgado, J., & Myro, R. (2015). *Economía española*. Pamplona: Aranzadi.
- INE. (2013). *Impuesto sobre Sociedades. Análisis de los Datos Estadísticos del Ejercicio*. Obtenido de <https://www.ine.es/dyngs/IOE/es/operacion.htm?numinv=31006>
- INE. (2016). *Explotación estadística del directorio central de empresas. DIRCE*. Obtenido de https://www.ine.es/dyngs/INEbase/es/operacion.htm?c=Estadistica_C&cid=1254736160707&menu=resultados&idp=1254735576550
- INE. (Diciembre de 2018). *Nota de prensa. Estadística de Sociedades Mercantiles (SM)*. Obtenido de <https://www.ine.es/daco/daco42/daco424/sm1218.pdf>

